

Śródroczna
sprawozdawczość finansowa
Przewodnik po MSR 34



Śródroczna sprawozdawczość finansowa

Spis treści

1. Wprowadzenie i zakres	4
2. Treść śródrocznego sprawozdania finansowego	6
3. Skrócone lub pełne śródroczne sprawozdania finansowe	10
4. Wybrane noty objaśniające w informacji dodatkowej	12
5. Zasady rachunkowości dotyczące sprawozdawczości śródrocznej	18
6. Ogólne zasady ujęcia i wyceny	20
7. Stosowanie zasad ujęcia i wyceny	25
8. Utrata wartości aktywów	30
9. Wycena śródrocznego obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego	32
10. Zysk przypadający na jedną akcję	37
11. Zastosowanie standardów MSSF po raz pierwszy	40
Wzorcowe śródroczne sprawozdanie finansowe	43
Lista kontrolna zgodności z MSR 34	68

Skróty

EPS	Zysk przypadający na jedną akcję
GAAP	Powszechnie Przyjęte Krajowe Zasady Rachunkowości (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP)
MSR	Międzynarodowy Standard Rachunkowości (International Accounting Standard - IAS)
RMSR	Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board - IASB)
KIMSF	Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej RMSR (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB - IFRIC), oraz nazwa Interpretacji ustalanych przez ten komitet
MSSF	Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (International Financial Reporting Standard - IFRS)

W całym tekście niniejszej publikacji, akapity przedstawiające interpretacje autora i przykłady różne od tych, które podano w standardach MSSF, zaznaczono żółtym tłem.

1. Wprowadzenie i zakres

MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa* reguluje minimalną zawartość śródrocznego raportu finansowego, oraz zasady ujmowania i wyceny w pełnych i skróconych sprawozdaniach finansowych za okres śródroczny. Standard ten obowiązuje od 1 stycznia 1999 r., a był ostatnio nowelizowany w następstwie zmian w standardzie MSR 1 (2007) *Prezentacja sprawozdań finansowych*, których skutkiem były zmiany terminologii, oraz tytułów i układu pewnych pozycji sprawozdania finansowego, które należało uwzględnić w sprawozdaniach śródrocznych. Zmiany te obowiązują w stosunku do okresów rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie.

MSSF 8 *Segmenty działalności*, który zastępuje MSR 14 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności* i obowiązuje w stosunku do okresów rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, wprowadził poszerzone wymagania dotyczące zakresu informacji dotyczącej segmentów działalności, które należy ujawniać w śródrocznych sprawozdaniach finansowych. W niniejszym Przewodniku zakłada się, że rozpatrywany śródroczny okres sprawozdawczy zaczyna się z dniem 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie – a w związku z tym nie odsyłamy do wymogów MSR 34 mających zastosowanie do okresów wcześniejszych.

1.1 Zakres MSR 34

MSR 34 stosuje się do śródrocznych raportów finansowych określanych jako zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). [MSR 34.3]

Śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi są raporty finansowe, które zawierają albo kompletny zestaw sprawozdań finansowych (zgodny z opisanym w MSR 1), albo zestaw skróconych sprawozdań finansowych (które opisano w dalszej części niniejszego Przewodnika) za okres śródroczny. Okres śródroczny stanowi okres sprawozdawczy krótszy od pełnego roku obrotowego. [MSR 34.4]

1.2 Brak wymogu sporządzania śródrocznych sprawozdań finansowych

MSR 34 nie zawiera żadnych reguł określających, które jednostki powinny publikować śródroczne sprawozdania finansowe, jak często mają to czynić, ani w jakim odstępie czasu od zakończenia okresu śródrocznego. Standard wskazuje, że administracja rządowa, komisje papierów wartościowych, giełdy papierów wartościowych i organizacje zrzeszające księgowych często wymagają od podmiotów, których dłużne lub kapitałowe papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, aby publikowały one śródroczne raporty finansowe, oraz że takie wyżej wskazane regulacje powinny ogólnie określać częstotliwość i terminy składania takich sprawozdań. Jednakże MSR 34 zaleca jednostki, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie do:

[MSR 34.1]

- sporządzenia śródrocznych raportów finansowych przynajmniej na koniec pierwszego półrocza roku obrotowego; oraz
- udostępniania śródrocznych sprawozdań finansowych nie później niż w ciągu 60 dni po zakończeniu okresu śródrocznego.

1.3 Brak wymogu zgodności śródrocznych sprawozdań finansowych z MSR 34

Każde sprawozdanie finansowe, roczne czy śródroczne, ocenia się odrębnie co do zgodności z wymogami standardów MSSF. Należy zwrócić uwagę, że w przypadku podmiotów, które sporządzają roczne sprawozdania finansowe zgodne z MSSF, nie wyklucza się możliwości sporządzenia przez nie śródrocznych sprawozdań finansowych niezgodnych z MSSF, pod warunkiem, że sprawozdanie śródroczne nie zawiera stwierdzenia deklarującego jego zgodność z MSSF. Fakt, że dana jednostka nie publikowała śródrocznych sprawozdań finansowych w ciągu danego roku, albo że publikowała śródroczne sprawozdania finansowe niezgodne z MSR 34, nie stoi na przeszkodzie zgodności rocznego sprawozdania finansowego jednostki z MSSF, jeżeli pod innymi względami są one zgodne z MSSF [MSR 34.1 & 2].

1.4 Informacje wstępne

MSR 34 nie reguluje kwestii treści wstępnych śródrocznych informacji o wielkości zysków (tj. informacji o wyniku finansowym publikowanych wkrótce po zakończeniu okresu śródrocznego, które ujawniają wstępne skrócone informacje o wynikach finansowych za dopiero co zakończony okres śródroczny). MSR 34.3 stanowi jednakże, że jeżeli śródroczne sprawozdanie finansowe określa się jako zgodne z MSSF, to wtedy musi ono spełniać wszystkie wymogi określone przez MSR 34. Zatem, jeżeli we wstępnej informacji o wyniku finansowym występuje jakiegokolwiek odniesienie do MSSF, to w takiej informacji o wynikach finansowych należy zamieścić następujące zdania (lub tekst zasadniczo do nich podobny):

„Wprawdzie dane finansowe zamieszczone w niniejszej wstępnej informacji o śródrocznych wynikach finansowych zostały obliczone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) odnoszącymi się do okresów śródrocznych, lecz niniejsza informacja nie zawiera wystarczających danych do tego, aby stanowił śródroczne sprawozdanie finansowe zgodne z definicją tego pojęcia w MSSF. Zarząd przewiduje publikację śródrocznego raportu finansowego, które będzie zgodne z wymogami MSR 34, w marcu 20X2 r.”

2. Treść śródrocznego sprawozdania finansowego

2.1 Podstawowe ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych

Jeżeli jednostka przedstawia pełne sprawozdanie finansowe dla celów sprawozdawczości śródrocznej (zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* – patrz: Rozdział 3 niniejszego Przewodnika), to musi w pełni zastosować się do wymogów MSR 1. Jeżeli jednostka przedstawia sprawozdanie finansowe dla celów sprawozdawczości śródrocznej w wersji skróconej, to MSR 1.4 podaje następujące wskazówki.

“Niniejszy Standard nie ma zastosowania do struktury i treści skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*. Jednakże paragrafy 15-35 mają zastosowanie do tych sprawozdań finansowych”

Paragrafy 15 - 35 MSR 1, które zatem stosuje się przy sporządzaniu wszelkich śródrocznych raportów finansowych (zarówno skróconych jak i pełnych), dotyczą:

- rzetelnej prezentacji i zgodności z MSSF;
- zasady kontynuacji działalności;
- zasady memoriału;
- istotności i agregowania danych; oraz
- kompensowania.

2.2 Minimalne wymagane składniki sprawozdania śródrocznego

Od jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie z MSR 34 wymaga się zamieszczenia w ich śródrocznych sprawozdaniach finansowych, jako minimum, co najmniej następujących części składowych:

[MSR 34.8]

- skróconego sprawozdania z sytuacji finansowej;
- skróconego sprawozdania z całkowitych dochodów, przedstawionego w formie:
 - skróconego pojedynczego sprawozdania; albo
 - skróconego oddzielnego rachunku zysków i strat oraz oddzielnego skróconego sprawozdania z całkowitych dochodów;
- skróconego sprawozdania ze zmian w kapitale własnym;
- skróconego sprawozdania z przepływów pieniężnych; oraz
- wybranych dodatkowych informacji objaśniających.

Jeżeli, w swoich rocznych sprawozdaniach finansowych dana jednostka przedstawia elementy składowe zysków i strat w wyodrębnionym rachunku zysków i strat w sposób opisany w MSR 1.81, to powinna także przedstawiać odpowiednią skróconą informację śródroczną w postaci takiego wyodrębnionego sprawozdania. [MSR 34.8A]

Należy zwrócić uwagę, że nazwy sprawozdań finansowych wyszczególnionych powyżej zostały zmienione w następstwie nowelizacji MSR 1 (2007). Dopuszcza się stosowanie przez jednostki tytułów tych sprawozdań różniących się od podanych powyżej. Od jednostki oczekuje się jednak stosowania w jej śródrocznym sprawozdaniu finansowym tych samych nazw, które używane są w jej rocznych sprawozdaniach finansowych.

Zmiany te obowiązują w stosunku do okresów rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, a jednostki powinny opisać ich wpływ na sprawozdania finansowe w pierwszym śródrocznym raporcie finansowym danego roku.

2.3 Okresy objęte obowiązkiem prezentacji

MSR 34.20 wymaga, aby raporty śródroczne zawierały śródroczne sprawozdania finansowe (skrócone lub pełne – patrz: Rozdział 3 niniejszego Przewodnika) za okresy wyszczególnione w poniższej tabeli.

Sprawozdanie	Okres bieżący	Dane porównawcze
Sprawozdanie z sytuacji finansowej	Na koniec bieżącego okresu śródrocznego	Na koniec bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego
Sprawozdanie z całkowitych dochodów (a jeżeli to dotyczy - wyodrębniony rachunek zysków i strat)	Bieżący okres śródroczny i narastająco za bieżący rok obrotowy do daty sprawozdania	Porównawczy okres śródroczny i bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy
Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym	Narastająco za bieżący rok obrotowy do daty sprawozdania	Porównawczy okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	Narastająco za bieżący rok obrotowy do daty sprawozdania	Porównawczy okres od początku roku do danego dnia bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy

2.3.1 Jednostki sporządzające raporty półroczne

Na podstawie wymogów standardu MSR 34.20, Przykład 2.3.1 przedstawia sprawozdania, których prezentacja jest wymagana w śródrocznym raporcie finansowym jednostki sporządzającej raporty półroczne, mając koniec roku obrotowego przypadający na dzień 31 grudnia 20X9 r.

Przykład 2.3.1

Sprawozdania wymagane od podmiotów sporządzające sprawozdania półroczne

Sprawozdanie	Okres bieżący	Dane porównawcze
Sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień	30 czerwca 20X9	31 grudnia 20X8
Sprawozdanie z całkowitych dochodów (a jeżeli to dotyczy - wyodrębniony rachunek zysków i strat) – za 6 miesięcy kończących się z dniem	30 czerwca 20X9	30 czerwca 20X8
Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym – za 6 miesięcy kończących się z dniem	30 czerwca 20X9	30 czerwca 20X8
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych – za 6 miesięcy kończących się z dniem	30 czerwca 20X9	30 czerwca 20X8

2.3.2 Jednostki sporządzające raporty kwartalne

Na podstawie wymogów standardu MSR 34.20, Przykład 2.3.2 przedstawia sprawozdania, których prezentacji wymaga się w półrocznym sprawozdaniu śródrocznym jednostki sporządzającej raporty kwartalne, mając datę końca roku obrotowego przypadającą na dzień 31 grudnia 20X9 r.

Przykład 2.3.2**Sprawozdania wymagane od jednostek sporządzających sprawozdania kwartalne**

Sprawozdanie	Okres bieżący	Dane porównawcze
Sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień	30 czerwca 20X9	31 grudnia 20X8
Sprawozdanie z całkowitych dochodów (a jeżeli to dotyczy - wyodrębniony rachunek zysków i strat)		
– za 6 miesięcy kończących się z dniem	30 czerwca 20X9	30 czerwca 20X8
– za 3 miesiące kończące się z dniem	30 czerwca 20X9	30 czerwca 20X8
Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym		
– za 6 miesięcy kończących się z dniem	30 czerwca 20X9	30 czerwca 20X8
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych		
– za 6 miesięcy kończących się z dniem	30 czerwca 20X9	30 czerwca 20X8

2.3.3 Jednostki prowadzące działalność sezonową

Wymogi standardu MSR 34.20 opisane wyżej określają okresy minimalne, za które należy prezentować śródroczne sprawozdania finansowe. Jednakże jednostki mogą życzyć sobie przedstawienia informacji dodatkowych. Na przykład podmioty, których działalność ma wysoce sezonowy charakter, zachęca się do ujawniania informacji finansowych za dwanaście miesięcy do dnia zakończenia śródrocznego okresu oraz informacji porównawczych za poprzedzający okres dwunastu miesięcy.

[MSR 34.21]

2.3.4 Zmiana daty zakończenia roku obrotowego**Przykład 2.3.4****Porównawczy okres śródroczny w przypadku zmiany daty zakończenia roku obrotowego**

Koniec roku obrotowego Spółki A przypada na dzień 31 marca. Sporządza ona sprawozdania półroczne. Sporządziła ona roczne sprawozdania finansowe za rok kończący się z dniem 31 marca 20X1 r. Następnie opublikowała ona raport półroczny za okres sześciu miesięcy zakończonych w dniu 30 września 20X1 r.

Spółka A zmienia datę zakończenia roku obrotowego na 31 grudnia i sporządza 'roczne' sprawozdania finansowe za dziewięć miesięcy kończących się z dniem 31 grudnia 20X1. Jej półroczne sprawozdanie śródroczne za rok 20X2 r. będzie obejmować okres sześciu miesięcy kończący się z dniem 30 czerwca 20X2 r. Jaki okres porównawczy należałoby zastosować dla śródrocznego sprawozdania finansowego za czerwiec 20X2 r.?

MSR 34 nie bierze pod uwagę okoliczności, w których występuje zmiana daty zakończenia roku obrotowego. MSR 34.20 wymaga prezentacji informacji porównawczych dla sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym, oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych, za porównywalne okresy śródroczne. W wielu okolicznościach zasadnie może być zastosowanie okresu od 1 stycznia 20X1 do 30 czerwca 20X1 jako okresu porównawczego zamiast zastosowania wielkości wykazanych poprzednio za okres od 1 kwietnia 20X1 do 30 września 20X1, ponieważ pozwoliłoby to użytkownikom sprawozdań na porównanie trendów na przestrzeni czasu, zwłaszcza w przypadku działalności o charakterze sezonowym. Jednakże, zależnie od konkretnych okoliczności i sytuacji faktycznych, odpowiednie mogą okazać się także inne okresy (np. tam, gdzie przepisy krajowe narzucają określone wymagania co do wyboru okresów porównawczych, które należy prezentować po zmianie terminu końca roku obrotowego).

2.3.5 Porównawcze sprawozdania finansowe dla śródrocznego sprawozdania finansowego sporządzanego po raz pierwszy

Gdy jednostka sporządza swoje pierwsze śródroczne sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 34, o ile sprawozdanie to nie dotyczy pierwszego roku jej działalności, to ogólnie rzecz biorąc powinno ono obejmować dane porównawcze tak jak omówiono to w poprzednich ustępach. W wyjątkowych okolicznościach, kiedy to jednostka nie posiada dostępnych w swej dokumentacji księgowej informacji finansowych potrzebnych do sporządzenia porównawczych śródrocznych sprawozdań finansowych, podmiot taki nie ma innego wyjścia jak tylko pominąć porównawcze sprawozdania finansowe za poprzedni okres.

Jednakże w wyżej opisanych okolicznościach pominięcie porównawczych sprawozdań finansowych powoduje niezgodność z MSR 34. Zatem takie śródroczne sprawozdanie finansowe nie może być uznane za zgodne z wymogami MSR 34, jeżeli nie zawiera stwierdzenia informującego o 'wyjątku' dotyczącym pominięcia danych porównawczych z poprzedniego okresu. Należy przy tym ujawnić zarówno sam fakt jak i powód pominięcia.

2.4 Skonsolidowane sprawozdania finansowe

Jeżeli ostatnie roczne sprawozdanie finansowe było sprawozdaniem skonsolidowanym, to wtedy śródroczne sprawozdanie finansowe powinno także być sporządzane w oparciu o zasady konsolidacji. Jeżeli roczny raport finansowy jednostki oprócz skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawierał jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe podmiotu dominującego, wtedy MSR 34 ani nie wymaga ani nie zakazuje włączenia jednostkowego sprawozdania finansowego podmiotu dominującego do śródrocznego raportu finansowego danej jednostki. [MSR 34.14]

Jeżeli w ciągu okresu śródrocznego jednostka zbyła wszystkie swoje jednostki zależne doprowadzając do tego, że na koniec danego śródrocznego okresu sprawozdawczego nie posiada już jednostek zależnych, to powinna i tak sporządzić swoje śródroczne sprawozdanie finansowe jako sprawozdanie skonsolidowane, ponieważ w pewnym momencie w ciągu okresu śródrocznego posiadała ona jednak jednostki zależne. Sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych obejmować będzie wpływ oddziaływania jednostek zależnych do dnia ich zbycia oraz następstwa ich zbycia.

2.5 Zasada istotności

Zasada istotności zdefiniowana jest w MSR 1.7 następująco:

“Pominięcia lub zniekształcenia pozycji są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub razem, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Istotność uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub zniekształcenia w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym może być wielkość lub rodzaj pozycji, lub kombinacja obu tych czynników.”

MSR 34.23 wymaga, aby decydując o tym w jaki sposób ująć, wycenić, zakwalifikować lub ujawnić daną pozycję dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej, oceniać istotność w odniesieniu do danych finansowych za okres śródroczny. Dokonując takich ocen istotności należy przyjąć, że wyceny dotyczące okresu śródrocznego mogą być w większym zakresie oparte na wartościach szacunkowych niż wyceny rocznych danych finansowych.

Wprowadzenie oceny dotyczące istotności zawsze są subiektywne, nadrzędną zasadą jest zapewnienie, iż śródroczny raport finansowy zawiera wszelkie informacje istotne dla zrozumienia pozycji finansowej i wyników finansowych jednostki w ciągu okresu śródrocznego. Dlatego też zasadniczo niewłaściwym jest opieranie szacunków ilościowych dotyczących istotności na prognozach danych w skali całego roku.

3. Skrócone lub pełne śródroczne sprawozdania finansowe

Jeżeli prezentuje się minimum informacji wymaganych w śródrocznym sprawozdaniu finansowym zgodnie z ustaleniami MSR 34.8 (wyszczególnionymi wyżej w Ustępie 2.2), sporządzone w ten sposób sprawozdania finansowe określa się jako 'skrócone'. Jednakże podmioty mają także możliwość zamieszczenia pełnego zestawu sprawozdań finansowych w swoich śródrocznych raportach finansowych. Jeżeli jednostka przyjmuje taką alternatywę, to forma i treść sprawozdań finansowych musi być zgodna z wymogami MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* dotyczącymi pełnego zestawu sprawozdań finansowych, obok spełnienia wymogów MSR 34. [MSR 34.7 & 9] Dlatego też stosuje się tu wymogi wszystkich odpowiednich Standardów dotyczące wyceny i ujawnienia informacji. Należą do nich wymogi MSR 34 dotyczące wyceny i ujawnienia informacji, a w szczególności wybrane noty ujawnień informacji dodatkowych wyszczególnione w MSR 34.16 (patrz: Rozdział 4 niniejszego Przewodnika).

Wymogi MSR 1 (poza ogólnymi zasadami, o których mowa powyżej w Ustępie 2.1) nie mają ogólnie rzecz biorąc zastosowania do skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych.

3.1 Obowiązkowe pozycje skróconego sprawozdania finansowego

MSR 34 wymaga, aby wszystkie elementy sprawozdania finansowego (sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym, sprawozdania z przepływów pieniężnych) były przedstawiane w taki sposób, że wszystkie grupy pozycji i sumy cząstkowe uwzględnione w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym danej jednostki były tu ujawnione. Dodatkowe pozycje wierszy sprawozdania finansowego lub informacje objaśniające ujmuje się, jeśli ich opuszczenie mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe wprowadzałoby w błąd. [MSR 34.10].

Wyznaczając minimalną zawartość sprawozdania, MSR 34 używa zwrotu „wszystkie grupy pozycji i sumy cząstkowe”, co wydaje się zakładać, że nie wszystkie pozycje wierszy prezentowanych w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym muszą koniecznie być wymagane. Taka interpretacja byłaby jednak niekorzystna dla użytkownika sprawozdań finansowych, który starałby się ocenić trendy występujące w ciągu okresu śródrocznego w odniesieniu do lat obrotowych. Zatem zapis ten należy w większości przypadków interpretować w taki sposób, że oznacza on pozycje wierszy występujące w ostatnich rocznych sprawozdaniach finansowych jednostki. Takie pozycje w większości publikowanych sprawozdań finansowych i tak już bywają wysoce zagregowane, a w szczególności trudno byłoby wyobrazić sobie na przykład pozycję rocznego sprawozdania z całkowitych dochodów, której zamieszczenie nie byłoby także właściwe w śródrocznym sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

W przypadku sprawozdania z sytuacji finansowej, zbyt dosłowna interpretacja zapisu o „wszystkich grupach pozycji i sumach cząstkowych” mogłaby prowadzić do przyjęcia śródrocznego sprawozdania z sytuacji finansowej złożonego jedynie wierszy przedstawiających sumę aktywów krótkoterminowych, sumę aktywów długoterminowych, sumę zobowiązań krótkoterminowych, sumę zobowiązań długoterminowych i sumę kapitału własnego, co na ogół byłoby niewystarczające dla potrzeb analizy występujących trendów.

W sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym, należy w wyodrębniony sposób ujawnić wszelkie istotne zmiany w kapitale własnym występujące w ciągu okresu śródrocznego.

W przypadku sprawozdania z przepływów pieniężnych, pewien stopień zagregowania wierszy ze sprawozdania rocznego może być odpowiedni, lecz ograniczenie go tylko do samych sum częściowych działalności 'operacyjnej', 'inwestycyjnej' i 'finansowej' byłoby raczej niewystarczające.

Jeżeli dana kategoria aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów, kosztów, lub przepływów pieniężnych była na tyle istotna, że wymagała wyodrębnionego ujawnienia w ostatnich rocznych sprawozdaniach finansowych, to na ogół takie samo wyodrębnione ujawnienie będzie odpowiednie w śródrocznym sprawozdaniu finansowym. Większy stopień agregacji byłby oczekiwany tylko wtedy, gdyby pozycje wierszy rocznego sprawozdania finansowego były przedstawione nadzwyczaj szczegółowo.

Zgodnie z MSR 34.10, dodatkowe pozycje wierszy sprawozdania należy uwzględnić wtedy, gdy ich pominięcie powodowałoby, że skrócone sprawozdania finansowe wprowadzałyby użytkownika w błąd. Dlatego pojawienie się nowej kategorii aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów, kapitału własnego lub przepływów pieniężnych może wymagać prezentacji jako dodatkowa pozycja w skróconych sprawozdaniach finansowych.

Określona kategoria aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów, kapitału własnego lub przepływów

pieniężnych może być istotna w kontekście śródrocznego sprawozdania finansowego pomimo tego, że nie jest na tyle istotna, aby zasługiwać na wyodrębnioną prezentację w rocznych sprawozdaniach finansowych. W takich przypadkach, może być wymagana wyodrębniona prezentacja w skróconych sprawozdaniach finansowych.

3.2 Użycie pojęcia 'skrócone'

Wskutek spełnienia wyżej omówionych wymogów przynajmniej niektóre części sprawozdania finansowego zawierają wszystkie pozycje i sumy cząstkowe, które były prezentowane w ostatnich rocznych sprawozdaniach finansowych. Zachodzi wtedy pytanie, czy takie sprawozdania należałoby jeszcze w praktyce nazywać 'skróconymi'.

Zważywszy, że noty objaśniające do śródrocznych sprawozdań finansowych są ograniczone, pakiet prezentacji jako całości jest skrócony w stosunku do tego, co byłoby wykazane w pełnym zestawie sprawozdań finansowych zgodnym z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* oraz z innymi standardami. W takich okolicznościach, informacje prezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów, sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym i w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych ma charakter skrócony – nawet jeżeli forma prezentacji jest taka sama. Takie śródroczne sprawozdania finansowe należy zatem określać jako 'skrócone', ponieważ w przeciwnym razie użytkownik mógłby domniemywać, jakoby stanowiły one pełny zestaw sprawozdań finansowych zgodnych z MSR 1, co nie byłoby prawdą. Pełny zestaw sprawozdań finansowych musi zawierać także pełną prezentację not informacji dodatkowych zgodnych z prezentacją za cały rok.

4. Wybrane noty objaśniające w informacji dodatkowej

MSR 34 stanowi, że śródroczne sprawozdanie finansowe powinno zawierać wybrane noty wyjaśniające informacji dodatkowych.

4.1 Wymagane ujawnienia

Wymogi zawarte w MSR 34 dotyczące ujawnienia informacji dodatkowych oparte są na założeniu, że każdy czytelnik ma dostęp do najnowszego sprawozdania rocznego. Wobec tego nie wszystkie noty objaśniające z rocznych sprawozdań finansowych są wymagane dla celów sprawozdawczości śródrocznej, ponieważ powodowałyby to powtarzanie już przedstawionych informacji albo informowanie o zmianach stosunkowo nieistotnych. Noty objaśniające zawarte w uzupełnieniu śródrocznych informacji finansowych mają na celu wyjaśnienie zdarzeń i transakcji istotnych dla zrozumienia zmian sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki, które miały miejsce od ostatniego rocznego dnia sprawozdawczego. [MSR 34.15]

Wyszczególnienie przedstawione poniżej określa minimum not objaśniających wymaganych przez MSR 34. Informacje te na ogół przedstawia się w odniesieniu do bieżącego roku obrotowego. Niemniej jednak od jednostki wymaga się również ujawnienia wszelkich zdarzeń i transakcji, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego. [MSR 34.16]

W śródrocznych sprawozdaniach finansowych należy ujawnić następujące informacje, jeżeli są one istotne dla zrozumienia okresu śródrocznego: [MSR 34.16]

- a) Stwierdzenie, że w śródrocznym sprawozdaniu finansowym przestrzegano tych samych zasad rachunkowości i metod obliczeniowych, co w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, albo, jeżeli te zasady lub metody zostały zmienione - opis rodzaju i skutków wprowadzonych zmian (patrz: Rozdział 5 niniejszego Przewodnika);
- (b) Komentarze objaśniające sezonowość lub cykliczność działalności w okresie śródrocznym;
- (c) Rodzaj oraz kwoty pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania, kapitał własny, wynik finansowy netto, lub przepływy środków pieniężnych, które są nietypowe ze względu na ich wielkość, rodzaj lub częstotliwość;
- (d) Rodzaj oraz kwoty zmian wartości szacunkowych kwot, które były prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego, albo zmian wielkości szacunkowych prezentowane w poprzednich latach obrotowych, jeśli wywierają one istotny wpływ na bieżącym okresie śródrocznym;
- (e) Emisje, wykup i spłaty dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych;
- (f) Wyplacone dywidendy (łącznie lub w przeliczeniu na jedną akcję), w podziale na akcje zwykłe i pozostałe akcje;
- (g) Następujące informacje na temat segmentu (patrz: 4.3 poniżej):
 - (i) przychody uzyskane od zewnętrznych klientów, jeżeli zostały uwzględnione w wartości zysku lub straty segmentu i były przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób zostały przedstawione temu organowi;
 - (ii) przychody uzyskane w wyniku transakcji zawartych między segmentami, jeżeli zostały uwzględnione w wartości zysku lub straty segmentu i były przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób przedstawione temu organowi;
 - (iii) wycena zysku lub straty segmentu;
 - (iv) sumę aktywów, których dotyczy istotna zmiana w porównaniu z kwotą ujawnioną w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym;
 - (v) opis różnic w zakresie podstawy wyodrębniania segmentów lub wyceny zysku lub straty segmentu w porównaniu z ostatnim rocznym sprawozdaniem finansowym; oraz
 - (vi) uzgodnienie łącznej sumy zysku lub straty segmentu sprawozdawczego z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem kosztu podatkowego (przychodu podatkowego) i działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje do segmentów sprawozdawczych pozycje takie, jak koszt podatkowy (przychód podatkowy), może dokonać uzgodnienia łącznej sumy zysku lub straty segmentów z zyskiem lub stratą powstałą po uwzględnieniu tych pozycji. Istotne pozycje uzgadniające identyfikuje się i opisuje osobno w tym uzgodnieniu;

- (h) istotne zdarzenia następujące po zakończeniu okresu śródrocznego, które nie zostały odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym za dany okres śródroczny;
- (i) skutek zmian struktury jednostki w ciągu okresu śródrocznego, w tym wynikających z połączenia jednostek, (patrz: Ustęp 4.4 poniżej), przejęcia lub sprzedaży jednostek zależnych i inwestycji długoterminowych, restrukturyzacji i zaniechania działalności; oraz
- (j) zmiany zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, które nastąpiły od końca ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego.

Standard ten wymaga od jednostki przedstawienia komentarza objaśniającego dotyczącego sezonowości lub cykliczności działalności w okresie śródrocznym zgodnie z MSR 34.16(b). Omówienie zmian w otoczeniu gospodarczym (np. takich jak zmiany popytu, udziału w rynku, cen i kosztów) oraz omówienie perspektyw w skali pełnego bieżącego roku obrotowego, którego częścią jest okres śródroczny, zazwyczaj prezentowane będzie w ramach omówienia i analizy lub przeglądu finansowego dokonywanego przez zarząd, niezależnie od not objaśniających do śródrocznych sprawozdań finansowych.

MSR 34.17 przedstawia następujące przykłady rodzajów wymaganych ujawnień informacji dodatkowych:

- odpisanie wartości zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania i odwrócenie takich odpisów;
- dokonywanie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych lub innych aktywów oraz odwracanie tych odpisów;
- rozwiązanie wszelkich rezerw na koszty restrukturyzacji;
- nabycie i sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;
- poczynione zobowiązania na rzecz dokonania zakupu rzeczowych aktywów trwałych;
- rozliczenia z tytułu spraw sądowych;
- korekty błędów poprzednich okresów;
- niespłnienie pożyczki lub naruszenie postanowień umowy pożyczkowej, w sprawie których nie podjęto żadnych działań naprawczych ani przed dniem bilansowym, ani w tym dniu; oraz
- transakcje z podmiotami powiązаныmi.

4.2 Wymagany poziom szczegółowości not objaśniających informacji dodatkowych

MSR 34 nie określa poziomu szczegółowości ujawnianych informacji dodatkowych wymaganych przez MSR 34.16 i MSR 34.17. Podstawowa zasada głosi, iż ujawniane informacje dodatkowe dotyczące okresu śródrocznego powinny być przydatne dla zrozumienia zmian sytuacji finansowej i wyników finansowych jednostki po zakończeniu ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego. MSR 34.18 wskazuje, że szczegółowych ujawnień informacji dodatkowych wymaganych przez inne standardy MSSF nie są obowiązkowe w przypadku raportów śródrocznych obejmujących skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane noty. Wobec tego poziom szczegółowości not objaśniających do sprawozdania śródrocznego będzie niższy od poziomu szczegółowości not objaśniających do sprawozdania rocznego. Stwierdzenie to ilustrują poniższe przykłady.

- MSR 2.37 stwierdza, że wielkości zapasów na koniec okresu i ich zmiany w ciągu danego okresu zazwyczaj dzieli się na towary przeznaczone na sprzedaż, surowce na potrzeby produkcji, produkcję w toku oraz wyroby gotowe. Taki poziom szczegółowości zazwyczaj nie jest wymagany w skróconym sprawozdaniu finansowym, chyba że byłby istotny dla zrozumienia zmian pozycji finansowej i wyników finansowych danej jednostki po zakończeniu ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego. Wobec tego ujawnienia odpisów wartości zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania oraz odwrócenie takich odpisów, w myśl wymagań MSR 34.17(a), na ogół dokonuje się na poziomie całej jednostki w skróconych śródrocznych sprawozdaniach finansowych bez podziału na kategorie.
- MSR 36.126 wymaga ujawnienia odpisów z tytułu utraty wartości i ich odwrócenia w każdej grupie aktywów. Ujawnienie odpisów z tytułu utraty wartości i ich odwrócenia wymagane przez MSR 34.17(b) na ogół dokonywane będzie na szczeblu całej jednostki w skróconych śródrocznych

sprawozdaniach finansowych, a nie w podziale na grupy aktywów, z wyjątkiem sytuacji, w których określona utrata wartości lub jej odwrócenie uznane zostanie za istotne dla zrozumienia zmian pozycji finansowej i wyników finansowych jednostki od czasu zakończenia ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego.

- MSR 24.16 wymaga ujawnienia wynagrodzeń kluczowych członków kierownictwa w podziale na kategorie. Tak szczegółowych ujawnień informacji na temat wynagrodzeń kluczowych członków kierownictwa na ogół nie wymaga się w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, chyba że nastąpiły istotne zmiany od końca ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego i ujawnienie takich zmian jest konieczne dla zrozumienia okresu śródrocznego. Na przykład, przyznanie premii lub opcji na akcje kluczowym członkom zarządu w ciągu okresu śródrocznego będzie raczej istotne dla zrozumienia tego śródrocznego okresu, a zatem powinno być ujawnione.

Na posiedzeniu w lutym 2009 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) rozpatrywała wymogi ujawniania informacji dodatkowej w myśl MSR 34. Weryfikację tę spowodowały wnioskami z różnych stron aby Rada opracowała bardziej szczegółowe wymogi ujawniania informacji dodatkowych obowiązujące dla śródrocznych sprawozdań finansowych (ostatnio wnioski takie dotyczyły ujawniania informacji o instrumentach finansowych). W programie posiedzenia Rady, pracownicy RMSR przedstawili streszczenie aktualnych wymogów dotyczących ujawniania informacji dodatkowych do śródrocznych sprawozdań finansowych, które powinny być:

- istotne dla śródrocznych sprawozdań finansowych jako całości; albo
- nietypowe i nieregularne; albo
- stanowić zmianę w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego (bieżącego lub poprzedniego roku finansowego) wywierającą istotny wpływ na bieżący okres sprawozdawczy; albo
- istotne dla zrozumienia wielkości szacunkowych użytych w śródrocznych sprawozdaniach finansowych.

Rada niechętnie odniosła się do propozycji uszczegółowienia wymogów dotyczących informacji ujawnianych w śródrocznych sprawozdaniach finansowych (w formie włączenia wymogów zawartych w innych standardach do MSR 34 lub określenia, które wymogi zawarte w innych standardach obowiązują w odniesieniu do śródrocznych sprawozdań finansowych). Bardziej prawdopodobne jest, że zostaną opracowane dodatkowe wskazówki celem włączenia ich do Standardu MSR 34, a które będą dotyczyć sposobu spełnienia istniejących wymogów tego Standardu dotyczących ujawniania informacji dodatkowych (np. poprzez przedstawienie większej liczby przykładów ilustrujących rodzaje informacji, które powinny być ujawniane w śródrocznych sprawozdaniach finansowych). W czasie redagowania niniejszego Przewodnika, personel RMSR w dalszym ciągu prowadził prace nad tą kwestią.

4.3 Informacje o segmentach działalności – zastosowanie MSSF 8

Ujawnienia informacji dotyczących segmentów działalności w śródrocznym sprawozdaniu finansowym jednostki wymaga się tylko jeżeli MSSF 8 *Segmenty działalności* wymaga ujawnienia takich informacji w rocznym sprawozdaniu finansowym.

MSSF 8 zastąpił Standard MSR 14 *Sprawozdawczość segmentów działalności* w odniesieniu do okresów rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie. Wynikające z tego zmiany w MSR 34 (np. poszerzone wymogi ujawniania informacji dodatkowych w myśl MSR 34.16(g) wyszczególnione w Ustępie 4.1) obowiązują w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 roku lub po tej dacie. Wobec tego jednostki, których rok obrotowy jest tożsamy z rokiem kalendarzowym, stosują go do okresów śródrocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 roku lub po tej dacie.

Wymagania dotyczące ujawnień określone w MSR 34.16(g) (patrz: Ustęp 4.1) oparto na założeniu, że pełne ujawnienia informacji na temat segmentów działalności są dostępne w ostatnim sprawozdaniu rocznym, zaś nieistotne aktualizacje tych informacji nie są na ogół wymagane w okresach śródrocznych. Założenie takie nie będzie właściwe w pierwszym roku po przyjęciu do stosowania MSSF 8, chyba że segmenty działalności w myśl MSSF 8 nie są w istotnym stopniu różne od poprzednio prezentowanych na podstawie MSR 14. Dlatego też w pierwszym śródrocznym sprawozdaniu finansowym podlegającym MSSF 8, wydawałoby się właściwym ujawnić co następuje:

- wycenę sumy aktywów w poszczególnych segmentach sprawozdawczych (zamiast wyjaśniać istotne

zmiany wymagane do ujawniania na zasadzie ciągłości); oraz

- wyczerpujący opis podstaw podziału danych na segmenty oraz podstaw pomiaru zysku lub straty poszczególnych segmentów (zamiast wyjaśniać wszelkie zmiany takich podstaw wymagane do ujawniania na zasadzie ciągłości).

Jeżeli segmenty ustalone w myśl MSSF 8 nie różnią się w stopniu istotnym od poprzednio ujawnianych zgodnie z MSR 14, stwierdzenie tego faktu powinno znaleźć się w pierwszym sprawozdaniu śródrocznym podlegającym MSSF 8, po to aby zapewnić zgodność z wymogami ujawniania informacji dotyczących zmian stosowanych zasad rachunkowości zgodnie z MSR 34.16(a). Przedstawiane dane segmentowe działalności powinny być wystarczające dla zapewnienia aby śródroczne sprawozdanie finansowe zawierało wszelkie informacje istotne dla zrozumienia pozycji finansowej i wyników finansowych jednostki w ciągu danego okresu śródrocznego.

W tym pierwszym śródrocznym sprawozdaniu finansowym zgodnie z ogólnymi postanowieniami przejściowymi zawartymi w MSSF 8, należy przedstawić przekształcone segmentowe dane porównawcze, chyba że niezbędne informacje są niedostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny. [MSSF 8.36]

4.4 Połączenia jednostek gospodarczych w ciągu okresu śródrocznego

Jeżeli w ciągu okresu śródrocznego miały miejsce połączenia jednostek gospodarczych, MSR 34.16(i) wymaga od jednostki ujawnienia wszelkich szczegółowych informacji wymaganych dla rocznych sprawozdań finansowych przez MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*.

Standard MSSF 3 został znowelizowany w 2008 r., w następstwie czego zaktualizowane wymogi dotyczące ujawniania informacji dodatkowych stosuje się także do śródrocznych sprawozdań finansowych. Tak zmienione wymogi należy stosować do okresów rocznych rozpoczynających się z dniem 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Jeżeli jednostka stosowała MSSF 3 (2008) w okresach wcześniejszych, znowelizowane wymogi dotyczące ujawniania informacji dodatkowych do śródrocznych sprawozdań finansowych powinno się także stosować do takiego wcześniejszego okresu.

Dla wygody użytkowników wymogi ujawniania informacji dodatkowych zarówno w poprzedniej jak i w znowelizowanej wersji MSSF 3 przedstawione są w formie listy kontrolnej zgodności z MSR 34 zamieszczonej w niniejszym Przewodniku. Wzorcowe sprawozdanie śródroczne zamieszczone także w niniejszym Przewodniku obrazuje ujawnienia informacji dodatkowych wymagane przez MSSF 3 (2008).

4.5 Informacje porównawcze wymagane w ramach not objaśniających

MSR 34 nie wymaga bezpośrednio przedstawiania informacji porównawczych w ramach not objaśniających do skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych. Jednakże noty takie uzupełniają sprawozdania finansowe, dla których przedstawienie informacji porównawczych jest wymagane (patrz: Ustęp 2.2). Zatem, chociaż MSR 34.16 nie zawiera bezpośredniego wskazania wymogu zamieszczania informacji porównawczych, należy uznać konieczność zastosowania wymogów MSR 1.38, a zatem informacje porównawcze należy zapewnić dla wszelkich informacji liczbowych, natomiast dla informacji opisowych w takim stopniu, w jakim będą one istotne dla zrozumienia śródrocznych sprawozdań finansowych za bieżący okres.

Dla celów śródrocznych sprawozdań finansowych należy przyjąć, że 'poprzedni okres' wskazany w MSR 1.38 oznacza analogiczny okres śródroczny. Zatem, na przykład jeżeli informacje dodatkowe ujawniane są w myśl MSR 34.16 w związku z połączeniami jednostek albo emisjami akcji dotyczącymi bieżącego roku finansowego, to wtedy należy przedstawić informacje porównawcze odnoszące się do odpowiadającego temu roku kończącego się w analogicznym terminie.

Jeżeli jednostka przedstawia pełny zestaw sprawozdań finansowych dla celów sprawozdawczości śródrocznej, to wtedy obowiązują wszystkie wymogi MSR 1, a zatem wymaga się także informacji porównawczej dla ujawnień zawartych w notach informacji dodatkowych zamieszczanych w myśl MSR 34.16.

4.6 Uwzględnienie ujawnień dotyczących okresu śródrocznego w kolejnych rocznych sprawozdaniach finansowych

Jeżeli dana pozycja informacji uznana za istotną zostaje ujawniona w śródrocznym sprawozdaniu finansowym jednostki, niekoniecznie musi być ujawniona w kolejnym rocznym sprawozdaniu finansowym tej jednostki obejmującym okres śródroczny, w którym dokonano takich ujawnień. Zgodnie z MSR 34, ujawnienia informacji dodatkowych dotyczących okresu śródrocznego ustala się na podstawie poziomu istotności ocenianego w odniesieniu do danych finansowych dotyczących okresu śródrocznego (patrz: Ustęp 2.5). Standard uznaje, że intencją not informacji dodatkowych do śródrocznych sprawozdań finansowych jest udzielenie wyjaśnień dotyczących zdarzeń i transakcji istotnych dla zrozumienia zmian pozycji finansowej i wyników finansowych jednostki po zakończeniu ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego. Ujawnienie przydatne do tych celów może nie być przydatne w rocznych sprawozdaniach finansowych.

Przykładowo, MSR 34.16(c) wymaga ujawnienia rodzaju i kwoty każdej pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania, kapitał własny, zysk lub stratę netto, oraz na przepływy pieniężne, jeżeli jest nietypowa ze względu na ich rodzaj, wielkość lub częstotliwość występowania. Pozycja taka może być nietypowa pod względem wielkości w kontekście jednego kwartału albo półrocza, lecz nie względem całego roku finansowego.

Jak wspomniano w Ustępie 4.8, MSR 34.26 wymaga jednak ujawnienia w notach objaśniających do rocznego sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy w przypadku gdy wartość szacunkowa kwoty podanej w okresie śródrocznym uległa znaczącej zmianie w ostatnim okresie śródrocznym w roku obrotowym, ale oddzielny raport finansowy za ten końcowy okres śródroczny nie jest publikowany.

4.7 Uwzględnienie informacji ujawnianych w sprawozdaniach śródrocznych w kolejnych sprawozdaniach śródrocznych za ten sam rok obrotowy

Jeżeli dana pozycja informacji uznana za istotną i ujawniona w śródrocznym sprawozdaniu finansowym danej jednostki za pierwszy kwartał, to ta sama pozycja informacji nie musi koniecznie być ujawniona w śródrocznych sprawozdaniach finansowych za kolejne kwartały tego samego roku finansowego. Zgodnie z MSR 34, istotność ocenia się w odniesieniu do danych finansowych każdego poszczególnego okresu śródrocznego (patrz: Ustęp 2.5). Zatem dana pozycja uznana za istotną w kontekście jednego okresu śródrocznego może nie być istotną dla następnych okresów śródrocznych tego samego roku finansowego. MSR 34.16 wskazuje, że ujawnienia informacji dodatkowych w notach objaśniających zazwyczaj oparte są na ujęciu w odniesieniu do bieżącego roku.

Przykładowo, noty objaśniające do śródrocznego sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień 30 czerwca przez jednostkę kończącą rok obrotowy 31 grudnia i sporządzającą raporty kwartalne będą obejmowały okres od 1 stycznia do 30 czerwca. Pozycja uznana za istotną w pierwszym raporcie kwartalnym i ujawniona w notach do sprawozdania śródrocznego za okres zakończony 31 marca może nie być istotna na dzień 30 czerwca w ujęciu narastającym za sześć miesięcy. W takim przypadku ujawnienie w sprawozdaniu śródrocznym za okres sześciu miesięcy nie jest wymagane.

Dla kontrastu, dana pozycja może być istotna dla zrozumienia wyników finansowych jednostki za bieżący okres śródroczny (w powyższym przykładzie za trzy miesiące zakończone z dniem 30 czerwca). MSR 34.16 wymaga w szczególności ujawnienia takich pozycji – obok podawania informacji za bieżący rok, przy czym od jednostki wymaga się także ujawnienia wszelkich zdarzeń lub transakcji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego.

4.8 Ujawnienie zgodności ze standardami MSSF

W przypadku sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 34.19, wymaga się ujawnienia tego faktu. Śródrocznego sprawozdania finansowego nie należy określać jako zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej o ile nie spełnia ono wszystkich wymagań standardów MSSF. To ostatnie stwierdzenie będzie właściwe tylko w przypadku gdy śródroczne sprawozdania finansowe są pełne, ale nie wtedy, gdy są one skrócone.

Skrócone śródroczne sprawozdania finansowe nie zawierają wszystkich ujawnień informacji wymaganych przez MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* ani przez pozostałe Standardy, w związku z tym nie spełniają one tego wymogu. Bardziej prawidłowym jest zatem ich określenie jako sporządzonych 'zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*', a nie jako sporządzonych 'zgodnie ze standardami MSSF'.

MSR 34 wyjaśnia, że w tych przypadkach, w których inne Standardy wymagają ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych, w takim kontekście oznaczają one pełny zestaw sprawozdań finansowych tego rodzaju, który zazwyczaj wchodzi w skład rocznego sprawozdania finansowego. Takich ujawnień informacji nie wymaga się, jeżeli śródroczne sprawozdanie finansowe składa się tylko ze skróconych sprawozdań finansowych i wybranych not objaśniających. [MSR 34.18]

Zatem, prezentując skrócone śródroczne informacje finansowe, jednostka powinna rozważyć kwestię zgodności ze Standardami na dwóch poziomach:

- zgodności z wszystkimi regułami wyceny i prezentacji zawartymi w obecnie obowiązujących Standardach i ich Interpretacjach (jak już wspomniano w poprzednim ustępie, zgodność z wymogami ujawnienia informacji zawartymi w Standardach innych niż MSR 34 nie jest wymagana); oraz
- zgodności z wymogami ujawnienia informacji i zasadami wyceny dla celów sprawozdawczości śródrocznej określonymi przez MSR 34.

4.9 Informacje ujawniane w rocznych sprawozdaniach finansowych

Dosyć często zdarza się, że jednostki nie sporządzają odrębnego sprawozdania za końcowy okres śródroczny roku obrotowego. Rozwiązanie takie zależy od lokalnie obowiązujących regulacji. Na przykład, jednostka mająca okres sprawozdawczy kończący się z dniem 31 grudnia, która sporządza sprawozdanie półroczne, może nie podlegać wymaganiu sporządzenia odrębnego sprawozdania śródrocznego za okres od lipca do grudnia.

W takich okolicznościach, MSR 34 wymaga ujawnienia w notach objaśniających do rocznych sprawozdań finansowych przypadków istotnych zmian wartości szacunkowych kwot ujętych w ostatnim okresie śródrocznym. Wymaga się ujawnienia rodzaju i kwoty takiej zmiany wartości szacunkowej. [MSR 34.26] Intencją tego wymogu jest dostarczenie użytkownikowi sprawozdań finansowych szczegółowych informacji na temat zmian wartości szacunkowych w ciągu końcowego okresu śródrocznego zgodnych z tymi, których generalnie wymaga MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Standard ten stanowi jednak, że wymóg takiego ujawnienia informacji ma w założeniu wąski zakres, dotyczy bowiem wyłącznie zmian wartości szacunkowej i nie ma na celu wprowadzania ogólnego wymogu uwzględniania dodatkowych informacji finansowych dotyczących okresu śródrocznego w rocznych sprawozdaniach finansowych jednostki. [MSR 34.27]

MSR 34.27 wyjaśnia, że jeżeli występuje tego rodzaju zmiana wartości szacunkowej i wymagane jest jej ujawnienie w rocznych sprawozdaniach finansowych, to ujawnienie takie stanowi dodatkową informację finansową dotyczącą okresu śródrocznego. Zatem, chociaż ujawnienie dokonywane jest w rocznych sprawozdaniach finansowych, to kwestia istotności będzie na ogół rozstrzygana przez odniesienie do danych finansowych okresu śródrocznego.

5. Zasady rachunkowości dotyczące sprawozdawczości śródrocznej

5.1 Tożsamość zasad rachunkowości z zasadami sprawozdań rocznych

Zasady polityki rachunkowości stosowane do śródrocznych sprawozdań finansowych powinny być zgodne z tymi, które były stosowane do ostatecznych rocznych sprawozdań finansowych, z wyjątkiem zmian zasad rachunkowości wprowadzonych po dacie ostatecznych rocznych sprawozdań finansowych, które trzeba będzie ująć w następnym rocznym sprawozdaniu finansowym. [MSR 34.28]

Od jednostek wymaga się ujawniania w ich śródrocznych sprawozdaniach finansowych informacji o spełnieniu tego wymogu. [MSR 34.16(a)]

5.2 Zmiany zasad rachunkowości

Od osób sporządzających śródroczne sprawozdania finansowe zgodne z MSR 34 wymaga się rozważenia wszelkich zmian zasad rachunkowości, które zostaną zastosowane w następnym rocznym sprawozdaniu finansowym i wdrożenia odpowiednich zmian dla celów sprawozdawczości śródrocznej. Zmiany takie na ogół będą obejmowały:

- zmiany wymagane przez standardy MSSF, które będą obowiązywać w stosunku do rocznych sprawozdań finansowych; oraz
- zmiany, których przyjęcie jest proponowane względem rocznych sprawozdań finansowych, zgodnie z wymogami MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, w oparciu o założenie, że doprowadzą one do zapewnienia wiarygodnych, rzetelnych i bardziej trafnych informacji w sprawozdaniach finansowych.

Jeżeli wystąpiła jakakolwiek zmiana zasad polityki rachunkowości od czasu ostatecznego rocznego sprawozdania finansowego, to wtedy w śródrocznym sprawozdaniu finansowym wymaga się zamieszczenia opisu rodzaju i następstw takiej zmiany. [MSR 34.16(a)]

Jeżeli nowy Standard, który obowiązuje w bieżącym roku finansowym wymaga ujawnienia określonych informacji w rocznych sprawozdaniach finansowych, ujawnienia takie nie jest zwykle wymagane w skróconym śródrocznym sprawozdaniu finansowym, chyba że MSR 34 lub ten nowy Standard stanowi inaczej. Na przykład, MSSF 7 *Instrumenty finansowe: Ujawnienia informacji*, na ogół nie wpływałby na śródroczne sprawozdanie finansowe danej jednostki, ponieważ ujawnienia informacji zgodnych z MSSF 7 nie są wymagane, chyba że ich pominięcie powodowałoby, że skrócone śródroczne sprawozdania finansowe wprowadzałyby w błąd. W przeciwieństwie do tego, MSSF 8 *Segmenty działalności operacyjnej* spowodował w następstwie zmiany w MSR 34, które wymagają bardziej szczegółowych informacji w układzie segmentów działalności w śródrocznym sprawozdaniu finansowym (patrz wyżej: Ustęp 4.3).

Jeżeli nowy Standard lub Interpretacja zostały opublikowane w ciągu pierwszego okresu śródrocznego, lecz będą obowiązywać dopiero po zamknięciu rocznego okresu sprawozdawczego, to jednostka może zdecydować się w czasie drugiego okresu śródrocznego na wcześniejsze przyjęcie takiego Standardu lub Interpretacji w swoich rocznych sprawozdaniach finansowych. Fakt że nowy Standard lub Interpretacja nie został wcześniej przyjęty w pierwszym śródrocznym sprawozdaniu finansowym jednostki, nie wyklucza możliwości przyjęcia przez daną jednostkę nowej zasady polityki rachunkowości w drugim okresie półrocznym albo na koniec rocznego okresu sprawozdawczego. Wymogi dotyczące przekształcenia wcześniej raportowanych okresów śródrocznych omówiono w Ustępie 5.3.

5.3 Przekształcenie sprawozdań dotyczących poprzednio raportowanych okresów śródrocznych

Zmiana stosowanej zasady rachunkowości, z wyjątkiem takiej, dla której nowy standard MSSF określa konkretne reguły przejściowe, powinna zostać ujęta poprzez:

[MSR 34.43]

- przekształcenie sprawozdań finansowych dotyczących poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i sprawozdań dotyczących porównywalnych okresów śródrocznych poprzednich lat obrotowych, które to sprawozdania zostaną przekształcone w rocznych sprawozdaniach finansowych zgodnie z MSR 8; lub
- jeżeli niewykonalne w praktyce jest ustalenie na początek roku obrotowego łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, skorygowanie sprawozdań finansowych za wcześniejsze śródroczne okresy bieżącego roku

Zasady rachunkowości dotyczące sprawozdawczości śródrocznej

obrotowego oraz za porównywalne śródroczne okresy wcześniejszych lat obrotowych, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie, począwszy od możliwie najwcześniejszej daty.

MSR 8 stanowi, że wsteczne zastosowanie standardu jest niewykonalne w praktyce, gdy jednostka nie może zastosować go, mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić.

MSR 34.44 stanowi, że celem tych zasad jest zapewnienie zastosowania jednolitej polityki rachunkowości do poszczególnych grup transakcji na przestrzeni całego roku obrotowego. Nie oznacza to, że nie zezwala się na częściowe dobrowolne zmiany zasad rachunkowości w ciągu roku obrotowego. Zmiany takie dopuszcza się pod warunkiem, że spełnione są warunki MSR 8. MSR 34.44 wymaga, by w momencie przyjęcia zmiany zasad rachunkowości w ciągu roku kwoty ujawnione w stosunku do poprzednich okresów śródrocznych dokonać przekształcenia kwot ujawnionych w poprzednich okresach śródrocznych, tak aby odzwierciedlały nowo przyjęte zasady.

6. Ogólne zasady ujmowania i wyceny

Jak już omówiono w Rozdziale 5 niniejszego Przewodnika, przy sporządzaniu śródrocznych sprawozdań finansowych wymaga się od jednostek, aby stosowały te same zasady rachunkowości co przy następnych rocznych sprawozdań finansowych. Zasady ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów okresów śródrocznych są same analogiczne do zasad ujmowania w rocznych sprawozdaniach finansowych.

Nie chodzi jednak o to, by poszczególne okresy śródroczne zyskały rangę niezależnych okresów sprawozdawczych. Standard stanowi, że częstotliwość prowadzenia sprawozdawczości przez jednostkę (roczna, półroczna lub kwartalna) nie powinna wpływać na wycenę jej wyników rocznych. W tym celu wycena dla potrzeb sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od początku roku obrotowego do daty danego sprawozdania. [MSR 34.28]

MSR 34 przejawia pewien stopień niespójności. Wymóg określony w **Ustępie 5.1** powyżej (dotyczący wymogu stosowania takich samych zasad rachunkowości do śródrocznych i rocznych sprawozdań finansowych) reprezentuje podejście na zasadzie 'wyodrębnionych okresów' do sprawozdawczości śródrocznej. Z drugiej strony, wymóg zawarty w MSR 34.28 określający, aby wycena dla potrzeb sprawozdawczości śródrocznej obejmowała okres od początku roku obrotowego do danego dnia, tak aby częstotliwość sprawozdawczości danej jednostki nie miała wpływu na wycenę jej rocznych wyników, stanowi podejście oparte na 'zintegrowanych okresach' sprawozdawczych.

Wyżej wskazana niespójność powoduje szereg obszarów potencjalnych konfliktów pomiędzy wymogami MSR 34 a wymogami pozostałych Standardów stosowanych na koniec okresów sprawozdawczości śródrocznej. Interpretacja KIMSF 10 omawia jeden z obszarów konfliktowych dotyczących odwrócenia niektórych odpisów z tytułu utraty wartości (patrz: Ustęp 8.1 poniżej).

6.1 Przychody uzyskiwane sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie

Przychody uzyskiwane sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie w ciągu roku obrotowego nie powinny być antycypowane ani przenoszone do rozliczenia w czasie na dzień sprawozdania śródrocznego, jeżeli ich antycypacja lub przeniesienie w czasie nie byłoby właściwe na koniec roku obrotowego. [MSR 34.37]

Przykładowo, jednostka prowadząca sprzedaż detaliczną nie dzieli prognozowanego przychodu na dwa, w celu ustalenia swoich przychodów za okresy półroczne. Zamiast tego podaje w sprawozdaniu faktyczne wyniki za okres sześciu miesięcy. Jeżeli prowadzący sprzedaż detaliczną pragnie pokazać cykliczność swoich przychodów, to może przedstawić - jako informację dodatkową - wielkość swoich przychodów za okres 12 miesięcy do końca śródrocznego okresu sprawozdawczego i informację porównawczą za analogiczny poprzedni okres 12 miesięczny.

6.2 Koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego

Ta sama zasada dotyczy również kosztów. Koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego jednostki należy antycypować lub przenosić do rozliczenia w czasie dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej wtedy i tylko wtedy, gdy antycypacja lub przenoszenie do rozliczenia w czasie tego typu kosztów jest również odpowiednie na koniec roku obrotowego. [MSR 34.39]

Koszt, który nie spełnia definicji składnika aktywów na koniec okresu śródrocznego w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, nie jest rozliczany w czasie, gdy oczekuje się na przyszłe informacje o tym, czy spełnia on definicję składnika aktywów, albo też, gdy dąży się do równomiernego rozłożenia zysków pomiędzy okresy śródroczne składające się na rok obrotowy [MSR 34.30(b)]. Zatem przy sporządzaniu śródrocznych sprawozdań finansowych stosuje się zwykle praktyki ujęcia i wyceny dotychczas przyjęte przez jednostkę. Jedynymi kosztami, podlegającymi kapitalizacji są takie nakłady, które zostały poniesione po określonym terminie, w którym kryteria ujęcia określonej kategorii aktywów zostały spełnione. Przenoszenie kosztów do rozliczenia w czasie jako aktywów w śródrocznym sprawozdaniu z sytuacji finansowej w nadziei, że właściwe dla nich kryteria zostaną spełnione przed końcem roku, jest niedopuszczalne (patrz także niżej: Ustęp 7.6).

Przykład 6.2A

Znacząca kampania reklamowa na początku roku obrotowego

Jednostka sporządza kwartalne sprawozdania finansowe. W pierwszym kwartale roku obrotowego, jednostka wprowadza nowe modele swoich produktów, które będzie sprzedawać w ciągu całego roku. W tym czasie ponosi znaczne koszty przeprowadzenia szeroko zakrojonej kampanii reklamowej (zakończonych na koniec kwartału), która przyczyni się do sprzedaży w ciągu całego roku. Czy jest

właściwym, aby rozłożyć koszty reklamy na cały okres (wszystkich czterech kwartałów roku), w którym spodziewa się odnosić korzyści (w postaci przychodów), czy też cały ten wydatek stanowi koszt pierwszego kwartału?

Cały ten koszt ujmuje się w wyniku finansowym za pierwszy kwartał. Może być przy tym wymagane przedstawienie noty objaśniającej. MSR 38.69(c) wymaga, aby wszelkie wydatki na działania reklamowe i promocyjne ujmować w ciężar kosztów w momencie ich ponoszenia. Jak zarysowano powyżej, koszt, który nie spełnia definicji składnika aktywów na koniec okresu śródrocznego nie podlega rozliczeniu w czasie, czy to w oczekiwaniu na przyszłe informacje wskazujące na to, czy spełni on definicję aktywów, czy to w celu równomiernego rozłożenia zysków na przestrzeni okresów śródrocznych w ciągu roku obrotowego.

Przykład 6.2B

Koszty stałe producenta o sezonowym charakterze działalności

Dostawy wyrobów gotowych pewnego producenta mają charakter wysoce sezonowy (rozkład sprzedaży w czterech kwartałach roku obrotowego wynosi odpowiednio: 20 procent, 5 procent, 10 procent i 65 procent). Produkcja jest natomiast rozłożona równomiernie w ciągu całego roku. Jednostka ponosi znaczące koszty stałe, w tym koszty stałe związane z produkcją, sprzedażą i ogólnym zarządaniem, w związku z czym chce rozłożyć wszystkie swoje koszty stałe na cztery kwartały odpowiednio do udziału każdego kwartału w szacunkowej wielkości sprzedaży w skali całego roku.

Taka alokacja jest niedopuszczalna według zasad MSR 34. MSR 34.39 stanowi, że koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego jednostki należy antycypować lub przesuwając do rozliczenia w czasie dla celów sprawozdawczości śródrocznej wtedy i tylko wtedy, gdy jest również właściwym, aby antycypować lub przesuwając tego rodzaju koszty na koniec roku obrotowego.

W wyżej opisanych okolicznościach koszty stałe należy podzielić pomiędzy koszty stałe produkcyjne i nieprodukcyjne. MSR 2.12 jednostecznie stanowi, aby koszt wyprodukowanych zapasów obejmował systematyczną alokację stałych kosztów pośrednich produkcji (czyli kosztów stałych produkcji). Ponieważ produkcja utrzymuje się na stałym poziomie w ciągu całego roku, jednostka ujmuje koszt własny sprzedaży tylko w momencie dokonywania sprzedaży, a zatem osiągnie swój cel alokacji stałych kosztów produkcji na cztery kwartały na podstawie wielkości sprzedaży.

Jednakże inaczej wygląda kwestia nieprodukcyjnych kosztów stałych. MSR 2.16 wyraźnie stwierdza, że koszty pośrednie zarządu i administracji, które nie przyczyniają się do doprowadzenia zapasów do ich obecnego miejsca i stanu, oraz koszty doprowadzenia do sprzedaży (bez względu na to, czy są kosztami zmiennymi czy stałymi), są wyłączone z kosztów zapasów i ujmowane są w ciężar kosztów okresów, w których są ponoszone. Zatem jednostka musi wykazywać swoje nieprodukcyjne koszty stałe w sprawozdaniu z całkowitych dochodów w miarę ich ponoszenia w poszczególnych czterech kwartałach. Według wymogów MSR 34.16, uwagi wyjaśniające dotyczące sezonowości lub cykliczności działalności w okresach śródrocznych należy przedstawiać w notach informacji dodatkowych do śródrocznych sprawozdań finansowych. Ponadto, MSR 34.21 proponuje, aby jednostki działające sezonowo przedstawiały dodatkowo 'kroczące' 12-miesięczne sprawozdania finansowe obok sprawozdań finansowych za okresy śródroczne.

Przykład 6.2C

Koszty oprzyrządowania produkcji poniesione na początku roku finansowego

Jednostka prowadzi sprawozdawczość kwartalną. W pierwszym kwartale każdego roku obrotowego jednostka ta wprowadza nowe modele swoich produktów, które będzie sprzedawać przez cały rok. W tym czasie ponosi istotne koszty nowego oprzyrządowania swojej linii produkcyjnej na potrzeby wyrobu owych nowych modeli. Czy jest właściwym rozłożenie kosztów oprzyrządowania na cały okres czerpania stąd korzyści (czyli na wszystkie cztery kwartały roku), czy też całość tych nakładów stanowi koszt pierwszego kwartału?

Właściwym jest rozłożenie tych wydatków pod warunkiem, że spełniają one kryteria ujęcia określone w Standardzie MSR 16.7 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Kryteria te wymagają, aby pozycja rzeczowych

aktywów trwałych była ujęta jako składnik aktywów wtedy i tylko wtedy, gdy:

- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów; oraz
- cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów przez jednostkę można wycenić w wiarygodny sposób.

Zakładając, że koszty oprzyrządowania spełniają te kryteria, koszty te kapitalizowanoby i amortyzowano w okresie roku produkcji danego modelu, niezależnie od zasad sprawozdawczości śródrocznej stosowanych przez jednostkę. Przykładowo, jeżeli rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy, ale nowe produkty wprowadza się we wrześniu na okres 12 miesięcy trwający od 1 września do 31 sierpnia, na dzień 31 grudnia pewna część sumy kosztów jest przenoszona do rozliczenia w czasie jako składnik aktywów na następny rok obrotowy, niezależnie od tego, czy jednostka sporządza sprawozdania śródroczne, czy nie.

6.3 Stosowanie wielkości szacunkowych

MSR 34.41 wymaga, aby procedury wyceny stosowane do śródrocznych sprawozdań finansowych zapewniały rzetelne i wiarygodne informacje, wraz z odpowiednim ujawnieniem wszelkich istotnych i znaczących informacji finansowych. Niemniej jednak przyznaje on, że chociaż racjonalne szacunki często są stosowane zarówno w rocznych jak i w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, to jednak śródroczne sprawozdania finansowe na ogół wymagać będą szerszego wykorzystania metod szacunkowych niż roczne sprawozdania finansowe.

Załącznik C do tego Standardu przedstawia szereg przykładów wykorzystania wartości szacunkowych w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, które przedstawiono poniżej.

Przykłady wykorzystania wielkości szacunkowych na potrzeby sprawozdawczości śródrocznej

[Załącznik C do MSR 34]

Zapasy: Dla okresu śródrocznego pełny spis z natury i pełne procedury wyceny mogą nie być wymagane, choć są one przeprowadzane na koniec roku obrotowego. Wystarczające może być wówczas dokonanie szacunków na podstawie marż na sprzedaży.

Podział na krótkoterminowe (obrotowe) i długoterminowe (trwałe) aktywa i zobowiązania: Na koniec roku jednostki gospodarcze mogą przeprowadzać bardziej kompleksowe badanie w celu podzielenia aktywów i zobowiązań na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe, niż ma to miejsce na dni śródroczne.

Rezerwy: Ustalenie odpowiedniej kwoty rezerwy (takiej, jak rezerwy na naprawy gwarancyjne, na koszty związane ze środowiskiem naturalnym, rekultywacji terenu) może być złożone, a często także kosztowne i czasochłonne. Jednostki gospodarcze czasami do pomocy przy wykonaniu wyliczeń corocznych angażują zewnętrznych ekspertów. Dokonanie podobnych szacunków na dni śródroczne często wiąże się z aktualizacją wartości rezerwy za rok poprzedni, a nie z angażowaniem zewnętrznych ekspertów do przeprowadzenia nowego wyliczenia.

Emerytury: MSR 19 Świadczenia pracownicze zawiera wymóg, aby jednostka gospodarcza określi a bieżącą wartość zobowiązania z tytułu określonych świadczeń oraz wartość rynkową aktywów programu świadczeń pracowniczych na każdy dzień bilansowy. W MSR 19 zaleca się także jednostkom korzystanie z usług posiadającego profesjonalne kwalifikacje aktuarusza przy wycenie tego zobowiązania. Dla celów sprawozdawczości śródrocznej wiarygodna wycena jest często osiągalna poprzez ekstrapolację wyniku ostatniej wyceny aktuarialnej.

Podatek dochodowy: Jednostki gospodarcze mogą wymierzać wysokość obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec roku, poprzez zastosowanie stawek podatkowych poszczególnych systemów prawodawstwa do wysokości dochodu uzyskanego pod rządami każdego z nich. Paragraf 14 załącznika B zawiera potwierdzenie tego, że chociaż dla okresu śródrocznego osiągnięcie pewnego stopnia dokładności jest pożądane, jej uzyskanie może nie być możliwe i wówczas stosuje się średnią ważoną stawek ze wszystkich systemów i kategorii dochodów, jeśli stanowi ona rozsądne przybliżenie skutków stosowania bardziej szczegółowych stawek.

Zdarzenia warunkowe: Wycena zdarzeń warunkowych może wiązać się z zasięgnięciem opinii niezależnych prawników lub innych doradców. Czasami sporządzenie formalnych raportów na temat

zdarzeń warunkowych zlecane jest niezależnym ekspertom. Takie opinie o sprawach sądowych, roszczeniach, ocenach i innych zdarzeniach warunkowych i niepewnościach nie zawsze są potrzebne na dni śródroczne.

Przeszacowania i rachunkowość oparta na wartości godziwej: W MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe jako podejście alternatywne dopuszczono przeszacowanie rzeczowych aktywów trwałych do wartości godziwej. Analogicznie MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne wymaga od jednostki gospodarczej ustalenia wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych. W wypadku takiej wyceny przeszacowania, jednostka gospodarcza może polegać na zdaniu profesjonalnych, wykwalifikowanych rzeczoznawców na koniec roku obrotowego. Nie ma takiej konieczności w przypadku okresu śródrocznego.

Uzgodnienia sald w ramach grupy kapitałowej: Niektóre salda rozrachunków pomiędzy jednostkami gospodarczymi wchodzącymi w skład tej samej grupy kapitałowej, które uzgadniane są szczegółowo przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego na koniec roku obrotowego, mogą być uzgadniane w sposób mniej szczegółowy przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego na dzień śródroczny.

Specjalistyczne gałęzie przemysłu: Ze względu na złożony i kosztowny charakter oraz czynnik czasu, wyceny okresów śródrocznych w specjalistycznych gałęziach przemysłu mogą być mniej dokładne niż na koniec roku obrotowego. Przykładem może być wyliczenie wysokości rezerw techniczno-ubezpieczeniowych tworzonych przez zakłady ubezpieczeń.

Dodatkowe przykłady

Instrumenty finansowe: Instrumenty finansowe ujmowane w wartości godziwej należy przeszacować na dzień sprawozdania śródrocznego stosując tę samą metodologię co na koniec rocznego okresu sprawozdawczego. Podobnie wartość bilansową instrumentów finansowych ujmowaną według zamortyzowanego kosztu nabycia również wymaga przeszacowania na dzień sprawozdania śródrocznego.

Płatności w formie akcji: Zobowiązania dotyczące płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych będą ogólnie rzecz biorąc oparte na wartości godziwej opcji na akcje na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego. Jeżeli zmiany wartości godziwej opcji na akcje od czasu ostatniego rocznego sprawozdania finansowego stanowiłyby wielkość istotną dla okresu śródrocznego, to wartość godziwa tych płatności należy przeszacować na dzień sprawozdania śródrocznego.

W przypadku płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych jednostka powinna uwzględnić ewentualne zmiany instrumentów kapitałowych związanych z nabyciem uprawnień. Jeżeli zmiana ta mogłaby mieć istotny wpływ na okres śródroczny, należy przeszacować liczbę instrumentów kapitałowych związanych z nabyciem uprawnień na dzień sporządzenia sprawozdania śródrocznego.

6.4 Zmiany wartości szacunkowych

Jako przykład ilustrujący wpływ zmian wartości szacunkowych MSR 34 podaje ujęcia zasady ujmowania i wyceny strat z odpisów zapasów, restrukturyzacji lub utraty wartości. Zasady, których należy przestrzegać w odniesieniu do okresu śródrocznego są takie same jak te, które obowiązują dla okresów rocznych. Jeżeli takie pozycje są ujmowane i wyceniane na przykład w pierwszym kwartale roku obrotowego, a ich szacunkowa wartość ulega zmianie w drugim kwartale tego roku, pierwotną wielkość szacunkową koryguje się w drugim okresie śródrocznym, albo poprzez dodatkowe zwiększenie kwoty straty (odpisu) lub poprzez odwrócenie poprzednio ujętej kwoty. [MSR 34.30(a)]

W przypadku zmiany szacunków wyniki poprzedzających okresów śródrocznych bieżącego roku nie podlegają korekcie wstecznej. Ujawnienia wymaga jednak charakter i kwota istotnych zmian:

[MSR 34.16(d), 26 & 35]

- albo w raporcie rocznym, jeżeli nie było późniejszego śródrocznego sprawozdania finansowego ujawniającego zmiany wartości szacunkowych (patrz: Ustęp 4.8 powyżej);
- albo w kolejnym śródrocznym sprawozdaniu finansowym tego samego roku.

Interpretacja KIMSF 10 podaje wskazówki dotyczące pewnych okoliczności, w których odpisów z tytułu utraty wartości wykazanych w okresie śródrocznym nie należy później odwracać (patrz: Ustęp 8.1).

7. Stosowanie zasad ujmowania i wyceny

Załącznik B do MSR 34 przedstawia szereg szczegółowych przykładów stosowania zasad ujmowania i wyceny omówionych w poprzednich ustępach. Podajemy je poniżej wraz z szeregiem dalszych przykładów opracowanych tak, aby zilustrować ważne zasady.

7.1 Podatki od wynagrodzeń pobierane przez pracodawcę i składki na ubezpieczenia społeczne

Jeśli wysokość podatków od wynagrodzeń pobieranych przez pracodawcę lub składek na rzecz funduszy ubezpieczeń finansowanych przez państwo, jest ustalana raz na rok, koszty pracodawcy z tego tytułu w okresach śródrocznych są ujmowane z zastosowaniem oszacowanych średniorocznych efektywnych stawek podatków od wynagrodzeń lub stawek składek ubezpieczeniowych, nawet jeśli znacząca część płatności może być dokonywana na początku roku obrotowego. Częstym przykładem jest pobierany przez pracodawcę podatek od wynagrodzeń lub składki ubezpieczeniowe, które pobierane są do pewnego maksymalnego poziomu dochodów przypadających na jednego pracownika. W przypadku pracowników uzyskujących dochody w wyższym progu podatkowym, maksymalny dochód osiągniany jest przed końcem roku obrotowego, a więc pracodawca nie dokonuje płatności przez dalszą część roku, aż do jego końca. [MSR 34.B1]

7.2 Duże, zaplanowane okresowe remonty lub przeglądy

Nakłady na duże, zaplanowane, remonty lub przeglądy, czy też inne sezonowe nakłady, których poniesienie oczekuje się w późniejszym okresie w ciągu roku, nie są prognozowane dla celów sprawozdawczości śródrocznej, chyba że jakieś zdarzenie doprowadzi o do tego, że na jednostce ciąży prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek (zobowiązanie). Sam zamiar lub konieczność poniesienia wydatków dotyczących przyszłości nie są równoznaczne z wystąpieniem zobowiązania. [MSR 34.B2]

7.3 Rezerwy

Należy utworzyć rezerwę, gdy jednostka nie ma innej możliwości jak przekazanie korzyści ekonomicznych, co następuje w wyniku zdarzenia, które spowodowało powstanie prawnego lub zwyczajowo oczekiwanego obowiązku (zobowiązania) jednostki. Kwota tego obowiązku (zobowiązania) korygowana jest w górę lub w dół z jednoczesnym ujęciem w rachunku zysków i strat odpowiadającej tej korekcie straty lub zysku, jeśli zdaniem jednostki należy zmienić wartość szacunkową tego obowiązku (zobowiązania), aby by a ona jak najwłaściwsza.

MSR 34 nakłada na jednostki wymóg stosowania tych samych zasad ujmowania i wyceny rezerw na dzień śródroczny, jakie zastosowałyby na koniec roku obrotowego. Obecność lub brak zobowiązania do przekazania korzyści nie jest funkcją długości okresu sprawozdawczego. Jest to kwestia faktycznego stanu rzeczy. [MSR 34.B3 & B4]

7.4 Premie roczne

Charakter premii rocznych jest bardzo zróżnicowany. Część z nich uzyskuje się po prostu poprzez fakt nieprzerwanego zatrudnienia w ciągu danego okresu czasu. Niektóre premie uzyskuje się na podstawie miesięcznych, kwartalnych lub rocznych wyników operacyjnych. Mogą one być czysto uznaniowe, umowne lub oparte na precedensach lat ubiegłych. Premię prognozuje się dla celów sprawozdawczości śródrocznej wtedy i tylko wtedy, gdy: [MSR 34.B5 & B6]

- wypłacenie premii jest prawnym obowiązkiem jednostki lub przyjętą w przeszłości praktyką, co czyni z jej wypłacenia zwyczajowo oczekiwany obowiązek, bez innej możliwości; oraz
- można wiarygodnie oszacować wysokość zobowiązania.

MSR 19 *Świadczenia pracownicze* zawierają wytyczne w tym przedmiocie.

7.5 Warunkowe opłaty leasingowe

Warunkowe opłaty leasingowe mogą stanowić przykład prawnego lub zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, który jest ujmowany jako zobowiązanie. Jeśli umowa leasingowa dopuszcza opłaty warunkowe oparte na osiągnięciu przez leasingobiorcę pewnego poziomu rocznej sprzedaży, w śródrocznych okresach roku obrotowego może powstać zobowiązanie także przed osiągnięciem wymaganego rocznego poziomu sprzedaży, jeśli oczekuje się, że ten wymagany poziom sprzedaży zostanie osiągnięty, a zatem jednostka nie ma innej możliwości jak tylko zapłacić przyszłe opłaty leasingowe. [MSR 34.B7]

7.6 Wartości niematerialne

Jednostka zobowiązana jest stosować kryteria ujmowania i wyceny wartości niematerialnych w okresie śródrocznym w taki sam sposób jak w okresie rocznym. Koszty, które zostały poniesione zanim nastąpi o spełnienie warunków ujęcia w wartościach niematerialnych, obciążają rachunek zysków i strat. Koszty, które zostały poniesione po konkretnym momencie w czasie, kiedy to następuje spełnienie kryteriów, ujmowane są jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozycji wartości niematerialnych. Aktywowanie i rozliczanie w czasie kosztów w bilansie śródrocznym w nadziei, że kryteria zostaną spełnione w terminie późniejszym w ciągu roku obrotowego, jest nieusprawiedliwione. [MSR 34.B8]

Przykład 7.6

Koszty rozwoju, które spełniają kryteria kapitalizacji według MSR 38 w ciągu okresu śródrocznego

Podmiot działający w branży farmaceutycznej, którego rok obrotowy kończy się w grudniu, sporządza kwartalne sprawozdania śródroczne. W ciągu całego roku 20X2, jego wydział badawczy prowadzi znaczący projekt rozwojowy dotyczący określonego leku. Koszty rozwojowe poniesione w roku 20X2, w ujęciu kwartalnym wyglądają następująco:

Pierwszy kwartał	100 PLN
Drugi kwartał	100 PLN
Trzeci kwartał:	
1 lipca do 31 sierpnia	80 PLN
1 września do 30 września	60 PLN
Czwarty kwartał	150 PLN

Jednostka ta publikuje swoje sprawozdanie półroczne w dniu 15 sierpnia, a koszty badań i rozwoju w kwocie 200 PLN poniesione w pierwszym i drugim kwartale ujmowane są w wyniku finansowym. Z dniem 1 września wydział badawczy stwierdza, że zostały spełnione kryteria MSR 38 warunkujące kapitalizację kosztów prac badawczo-rozwojowych w formie wartości niematerialnych i prawnych.

MSR 38 wymaga rozpoczęcia ujmowania składnika aktywów (kapitalizacji kosztów) w momencie spełnienia kryteriów ujmowania, a nie od początku okresu sprawozdawczego, w którym kryteria te zostały spełnione. Zatem, w śródrocznym sprawozdaniu finansowym za drugą połowę roku obrotowego i w rocznym sprawozdaniu finansowym na dzień 31 grudnia 20X2 zostaną wykazane następujące kwoty:

	<u>30 września</u>	<u>31 grudnia</u>
	PLN	PLN
Składnik aktywów ujęty w sprawozdaniu z sytuacji finansowej:	60	210
	=====	=====
	3 miesiące	9 miesięcy
	zakończone	zakończone
	<u>30 września</u>	<u>30 września</u>
	PLN	PLN
Koszty prac rozwojowych ujęte w wyniku finansowym	80	280
	=====	=====

7.7 Emerytury

Koszty emerytur za okres śródroczny są ustalane zgodnie z zasadą uwzględnienia czasu od początku roku do danego dnia, przy zastosowaniu aktuarnie określonej stawki kosztowej emerytur poprzedniego okresu obrotowego, po uwzględnieniu znaczących wahań mających miejsce od tego czasu, jak również ograniczeń programu świadczeń, rozliczeń programu świadczeń lub innych znaczących jednorazowych zdarzeń. [MSR 34.B9]

7.8 Urlopy, święta i inne krótkoterminowe płatne nieobecności

Akumulowane płatne nieobecności to takie nieobecności, które są przenoszone z okresu na okres i mogą zostać wykorzystane w przyszłych okresach, jeśli nieobecności, do których pracownik jest uprawniony w bieżącym okresie, nie są w pełni wykorzystane. MSR 19 *Świadczenia pracownicze* wprowadza wymóg, aby jednostka wyceniała oczekiwany koszt ciężących na niej zobowiązań z tytułu kumulowanych płatnych nieobecności w wartości, jakiej zapłacenia jednostka oczekuje w wyniku niewykorzystanych uprawnień

zakumulowanych na dzień bilansowy. Zasada ta jest także stosowana na śródroczne dni sprawozdawcze. Analogicznie jednostka nie ujmuje kosztów ani zobowiązania z tytułu niekumulowanych płatnych nieobecności, jeśli nie ujmuje takowych na koniec roku obrotowego. [MSR 34.B10]

Przykład 7.8

Rezerwy na urlopy na dzień śródroczny

Jednostka sporządza sprawozdania kwartalne. Jej rok obrotowy kończy się 31 grudnia. Uprawnienia urlopowe narastają wraz z okresem zatrudnienia w ciągu roku, lecz niewykorzystanego urlopu nie można przenieść na następny okres poza 31 grudnia. Większość pracowników tego zakładu wykorzystuje przeważającą część przysługującego im urlopu w lipcu i sierpniu. Czy należy zatem tworzyć rezerwy na odpowiednią część wynagrodzeń pracowników przypadającą na okres urlopowy (lipiec/sierpień) w pierwszym i drugim kwartale roku?

Należy utworzyć rezerwę odpowiadającą wielkości uprawnień urlopowych nabytych przez pracowników w pierwszym i drugim kwartale. Urlop to forma krótkoterminowej nieobecności płatnej zdefiniowanej w MSR 19. Punkt 11 tego Standardu wymaga ujmowania prognozowanych kosztów skumulowanych krótkoterminowych nieobecności płatnych w chwili świadczenia przez pracowników usług zwiększających ich uprawnienia do przyszłych nieobecności płatnych. Zasadę tę stosuje się zarówno do sprawozdań śródrocznych, jak i rocznych.

7.9 Inne planowane, ale nieregularnie występujące koszty

W budżecie jednostki mogą figurować pewne koszty, które zgodnie z oczekiwaniami będą ponoszone nieregularnie w ciągu roku obrotowego, takie jak składki na cele dobroczynne i koszty ponoszone w związku ze szkoleniami pracowników. Takie koszty generalnie mają charakter uznaniowy, nawet jeśli są planowane i występuje pewna powtarzalność z roku na rok. Uznanie na śródroczny dzień sprawozdawczy, że jednostka podlega obowiązkowi związanemu z kosztami, które nie zostały poniesione, generalnie jest sprzeczne z definicją zobowiązania.

[MSR 34.B11]

7.10 Umowne lub przewidywane zmiany cen zakupu

Kwoty rabatów lub opustów i innych umownych zmian cen surowców, siły roboczej lub innych kupowanych dóbr i usług są przewidywane w okresach śródrocznych, zarówno przez płatnika jak i odbiorcę płatności, jeśli jest prawdopodobne, że zostały one uzyskane i zostaną zastosowane. Tak więc umowne rabaty i opusty są przewidywane, a rabaty i opusty uznaniowe nie są przewidywane, ponieważ wynikający z nich składnik aktywów lub zobowiązań nie spełniłby ustalonych w *Założeniach koncepcyjnych* warunków stanowiących, iż składnik aktywów musi być zasobem kontrolowanym przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości oraz iż zobowiązanie musi być istniejącym obowiązkiem jednostki, którego wypełnienie, według przewidywań, spowoduje wypływ z jednostki zasobów zawierających korzyści ekonomiczne. [MSR 34.B23]

7.11 Umorzenie i amortyzacja

Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych za okres śródroczny odnosi się tylko do aktywów będących w posiadaniu jednostki gospodarczej w trakcie tego okresu śródrocznego. Nie uwzględnia się nabycia i zbycia aktywów planowanych w terminie późniejszym w roku obrotowym. [MSR 34.B24]

Generalnie nie ma konieczności przeszacowania wartości rezydualnych składników rzeczowych aktywów trwałych na dzień sprawozdania śródrocznego, chyba że występują przesłanki wskazujące na to, że nastąpiła istotna zmiana wartości rezydualnych po dacie zakończenia poprzedniego okresu sprawozdawczego.

7.12 Zapasy

7.12.1 Wycena zapasów – uwagi ogólne

Dla celów sprawozdawczości śródrocznej zapasy wyceniane są zgodnie z tymi samymi zasadami, które stosowane są na koniec roku obrotowego. MSR 2 *Zapasy* zawiera normy dotyczące ujmowania i wyceny zapasów. Wycena zapasów sprawia pewne trudności na dzień bilansowy, ze względu na potrzebę określenia ilości zapasów, ich cen nabycia lub kosztów wytworzenia oraz wartości netto możliwych do

uzyskania. Niezależnie od tego, do zapasów śródrocznych stosowane są te same zasady wyceny. Mając na uwadze ograniczanie kosztów i oszczędność czasu, jednostki często stosują wartości szacunkowe przy wycenie zapasów na dni śródroczne w większym stopniu, niż ma to miejsce w przypadku końca roku obrotowego. Poniżej przytoczono przykłady stosowania testów na ustalenie wartości netto możliwej do uzyskania na dzień śródroczny oraz sposoby podejścia do odchyłeń produkcyjnych na dzień śródroczny. [MSR 34.B25]

7.12.2 Wartość netto zapasów możliwa do uzyskania

Wartość netto zapasów możliwa do uzyskania jest ustalana poprzez odniesienie do cen sprzedaży i kosztów związanych z dokonaniem transakcji i zbyciem tych zapasów. Jednostka dokonuje odwrócenia uprzednio dokonanego odpisu wartości zapasów dla zrównania jej z ich wartością netto, możliwą do uzyskania w kolejnym okresie śródrocznym, tylko wówczas, gdy takie odwrócenie by oby odpowiednio na koniec roku obrotowego. [MSR 34.B26]

7.12.3 Odchylenia produkcyjne

Odchylenia ceny i wydajności wytwarzania oraz wytwarzanych przez jednostkę ilości są ujmowane w wyniku ustalonym na śródroczne dni sprawozdawcze w takim samym zakresie, w jakim takie odchylenia są ujmowane w wyniku na koniec roku obrotowego. Odraczenie odchyłeń, co do których oczekuje się, że zostaną „wchłonięte” przed końcem roku, nie jest odpowiednie, ponieważ mogłoby spowodować ujęcie na dzień śródroczny w sprawozdaniu zapasów w wysokości wyższej lub niższej od przypadającej na nie części rzeczywistych kosztów wytworzenia. [MSR 34.B28]

7.13 Zyski i straty z tytułu różnic kursowych

Zyski i straty z tytułu różnic kursowych dla celów sprawozdawczości śródrocznej wyceniane są zgodnie z tymi samymi zasadami, co na koniec roku obrotowego. [MSR 34.B29]

MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* szczegółowo reguluje sposób przeliczania sprawozdań finansowych podmiotów zagranicznych na walutę, w której sporządzane jest sprawozdanie finansowe, łącznie z wytycznymi dotyczącymi stosowania historycznych kursów wymiany, średnich kursów wymiany lub kursów zamknięcia, jak też wytycznymi dotyczącymi skorygowania z tego tytułu wyniku lub uwzględnienia takiej korekty w kapitale własnym. Zgodnie z MSR 21 dla okresu śródrocznego stosuje się rzeczywiste kursy średnie i kursy zamknięcia. Przeliczając sprawozdania podmiotów zagranicznych dla okresu śródrocznego jednostki nie powinny antycypować niektórych zmian kursów wymiany walut obcych dotyczących pozostałej części roku obrotowego. [MSR 34.B30]

Jeśli MSR 21 wymaga ujmowania korekt z tytułu różnic kursowych w przychodach lub kosztach okresu, w którym różnice powstają, to zasadę tą stosuje się również w ciągu każdego okresu śródrocznego. Jednostki na dzień śródroczny nie odraczają niektórych korekt z tytułu różnic kursowych, jeśli oczekuje się, że korektę tę będzie trzeba odwrócić przed końcem roku obrotowego. [MSR 34.B31]

7.14 Śródroczna sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

Śródroczne raporty finansowe w warunkach hiperinflacji sporządza się zgodnie z tymi samymi zasadami, co na koniec roku obrotowego. MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji* zawiera wymóg, aby sprawozdanie finansowe jednostki, która sporządza je w walucie gospodarki dotkniętej hiperinflacją, wyrażone by o na dzień bilansowy w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy, a zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto by y uwzględnione w wartości przychodu netto. Ponadto dane porównawcze wykazywane za poprzednie okresy są przeliczane na obowiązujące jednostki miary. [MSR 34.B32 & B33]

Dla okresu śródrocznego jednostki przestrzegają tych samych zasad, dzięki czemu wszystkie śródroczne dane prezentowane są w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu śródrocznego, a zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto są uwzględniane w wartości przychodu netto. Jednostki nie ujmują zysku lub straty w wymiarze rocznym. Nie stosują także szacunkowych rocznych stóp inflacji przy sporządzaniu śródrocznego raportu finansowego w warunkach hiperinflacji. [MSR 34.B34]

7.15 Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego w okresach śródrocznych

Przykład 7.15

Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego

Jednostka kapitalizuje koszty finansowania zewnętrznego bezpośrednio przypisywane budowie dostosowywanego składnika aktywów zgodnie z MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*. Jednostka finansuje budowę tego składnika aktywów za pomocą ogółu pożyczonych środków, a nie z pożyczek zaciągniętych celowo na tę inwestycję. Ponadto, wykorzystuje ona także środki z ogólnej puli pożyczek na cele inne niż ta budowa, a zatem wielkość pożyczonych środków w danym okresie nie musi koniecznie odpowiadać rozmiarom prac budowlanych prowadzonych w tymże okresie. Jednostka sporządza sprawozdania kwartalne.

MSR 23.14 wymaga, aby stopa kapitalizacji w odniesieniu do środków pożyczonych na ogólne potrzeby bez ściśle określonego celu stanowiła średnią ważoną kosztów finansowania zewnętrznego dotyczących pożyczek i kredytów stanowiących zobowiązania jednostki w danym okresie. Dla celów sprawozdawczości śródrocznej, odniesienie do 'okresu' w MSR 23.14 należy interpretować jako oznaczające okres od początku bieżącego roku do daty sprawozdania, a nie poszczególny kwartał, tak aby zgodnie z MSR 34.28 oraz MSR 34.36, kapitalizowana kwota kosztów finansowania zewnętrznego była aktualizowana kwartalnie na podstawie stanu za okres od początku roku do daty sprawozdania.

7.16 Aktywa trwale przeznaczone do zbycia i działalność zaniechania

Zasady wyceny i prezentacji określone przez MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechania* należy stosować do śródrocznych sprawozdań finansowych w taki sam sposób jak na koniec rocznego okresu sprawozdawczego. Zatem składnik aktywów trwałych, który spełnia kryteria klasyfikacji go jako przeznaczonego do sprzedaży na dzień sprawozdania śródrocznego powinien być zaprezentowany jako przeznaczony do sprzedaży. Przy ocenie potencjalnych odpisów z tytułu utraty wartości i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży składnika aktywów trwałych przeznaczonego do zbycia dopuszcza się zastosowanie większego udziału metod szacunkowych dla celów sprawozdawczości śródrocznej niż na koniec rocznego okresu sprawozdawczego.

8. Utrata wartości aktywów

MSR 36 *Utrata wartości aktywów* zawiera wymóg ujęcia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości aktywów, jeśli ich wartość odzyskiwalna spadła poniżej ich wartości bilansowej. MSR 34 nakłada na jednostkę wymóg stosowania dla okresów śródrocznych takich samych testów sprawdzających ewentualne wystąpienie utraty wartości oraz te same kryteria ujmowania i odwracania odpisów aktualizujących, jakie jednostka stosowałaby na koniec roku obrotowego. Nie oznacza to jednak, że jednostka musi koniecznie przeprowadzić szczegółowe wyliczenie na koniec każdego okresu śródrocznego. Jednostka będzie raczej dokonywała przeglądu przesłanek mogących świadczyć o wystąpieniu znaczącej utraty wartości od czasu zakończenia ostatniego roku obrotowego, aby stwierdzić, czy przeprowadzenie takiego wyliczenia jest potrzebne. [MSR 34.B35 & B36]

8.1 KIMSF 10 Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości

Jak omówiono to w Ustępie 5.1 powyżej, MSR 34.28 wymaga od jednostki stosowania tych samych zasad rachunkowości do jej śródrocznych sprawozdań finansowych, które stosuje do swoich rocznych sprawozdań finansowych. MSR 34.28 stanowi także, że częstotliwość prowadzenia sprawozdawczości przez jednostkę (raz na rok, raz na pół roku, albo raz na kwartał) nie powinna wpływać na wycenę jej wyników rocznych. W tym celu, wycena dla potrzeb sprawozdawczości śródrocznej powinna być przeprowadzana narastająco od początku roku.

Interpretacja KIMSF 10 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości* omawia współzależność pomiędzy wymogami MSR 34.28 a tymi, które dotyczą ujęcia odpisów z tytułu utraty wartości firmy zgodnego z MSR 36 oraz dotyczącymi niektórych aktywów finansowych w myśl MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*, jak również konsekwencje tej współzależności dla późniejszych śródrocznych i rocznych sprawozdań finansowych:

- MSR 36.124 stwierdza, że „odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy nie może zostać odwrócony w kolejnym okresie”;
- MSR 39.69 stwierdza, że „odpisy z tytułu utraty wartości ujęte w wyniku finansowym, w odniesieniu do inwestycji w instrument kapitałowy kwalifikowany jako dostępny do sprzedaży, nie podlegają odwróceniu przez wynik finansowy”; oraz
- MSR 39.66 wymaga, aby odpisy z tytułu utraty wartości aktywów finansowych wykazywanych w koszcie (takie jak odpisy z tytułu utraty wartości niekwotowanego instrumentu kapitałowego, który nie jest wyceniany w wartości godziwej, ponieważ nie można wiarygodnie ustalić jego wartości godziwej) nie podlegały odwróceniu.

Interpretacja KIMSF 10 rozważa, czy jednostka powinna odwrócić odpisy z tytułu utraty wartości ujęte w okresie śródrocznym, w odniesieniu do wartości firmy oraz inwestycji w instrumenty kapitałowe i aktywa finansowe wykazywane w koszcie, jeśli odpis nie zostałby w ogóle ujęty, lub zostałby ujęty w niższej kwocie, gdyby oceny pod kątem utraty wartości dokonano jedynie na kolejny dzień bilansowy.

Kwestię tę najlepiej zilustrować rozpatrując przykład Jednostki A i B, które obie posiadają taką samą inwestycję kapitałową o takiej samej cenie nabycia. Jednostka A sporządza śródroczne sprawozdania finansowe co kwartał, natomiast Jednostka B sporządza sprawozdania finansowe co pół roku. Obydwie jednostki mają tę samą datę zakończenia roku obrotowego. Jeżeli w pierwszym kwartale wystąpił znaczący spadek wartości godziwej instrumentu kapitałowego poniżej ceny jego nabycia, to Jednostka A wykaże odpis z tytułu utraty wartości w swoim śródrocznym sprawozdaniu finansowym za pierwszy kwartał. Jeżeli jednak następnie wartość godziwa instrumentu kapitałowego uległa poprawie w takim stopniu, że na dzień sprawozdania przypadającego w połowie roku jego wartość godziwa nie byłaby znacząco niższa od ceny jego nabycia, Jednostka B nie ujęłaby w swoim półrocznym sprawozdaniu finansowym odpisu z tytułu utraty wartości, gdyby test sprawdzający czy nie nastąpiła utrata wartości przeprowadzała tylko na koniec półrocznego okresu sprawozdawczego. Zatem, częstotliwość sporządzania sprawozdań finansowych wpływałaby na wycenę jej rocznych wyników w porównaniu do podejścia stosowanego przez Jednostkę B, chyba żeby Jednostka A dokonała jednak odwrócenia odpisu z tytułu utraty wartości wykazanego we wcześniejszym okresie śródrocznym.

Interpretacja zgadza się, że jednostka nie powinna odwracać odpisu z tytułu utraty wartości ujętego we wcześniejszym okresie śródrocznym w odniesieniu do wartości firmy lub inwestycji zarówno w instrumenty kapitałowe, jak i aktywa finansowe wykazywane w koszcie. Interpretacja zawiera również wniosek, że zakaz odwracania ujętych odpisów wartości firmy z tytułu utraty wartości według MSR 36 i dotyczących inwestycji w instrumenty kapitałowe i aktywa finansowe wyceniane po koszcie zamortyzowanym wg MSR 39 mają

Utrata wartości aktywów

pierwszeństwo wobec bardziej ogólnych zasad zawartych w MSR 34 w odniesieniu do częstotliwości sporządzania raportów, która nie wpływa na wycenę rocznych wyników jednostki.

Jednocześnie KIMSF 10 podkreśla, że jednostka nie może odnosić przedstawionego, uzgodnionego stanowiska poprzez analogię do innych obszarów potencjalnego konfliktu między MSR 34 i innymi standardami.

9. Wycena śródrocznego obciążenia z tytułu podatku dochodowego

9.1 Zastosowanie szacunkowej rocznej stopy opodatkowania

Obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego za okres śródroczny jest naliczane z zastosowaniem stawki podatkowej, która byłaby stosowana do oczekiwanej łącznej kwoty rocznych dochodów, czyli oczekiwanej średniorocznej efektywnej stawki podatkowej zastosowanej do dochodu okresu śródrocznego przed opodatkowaniem. [MSR 34.B12]

Jest to zgodne z podstawową koncepcją określoną w MSR 34.28 stanowiącą, że w śródrocznym raporcie finansowym stosuje się te same zasady ujmowania i wyceny, jakie stosowane są w rocznym sprawozdaniu finansowym. Podatek dochodowy oszacowuje się w skali roku. Obciążenia wyniku z tytułu podatku dochodowego za okres śródroczny wyliczane są na drodze zastosowania do dochodu przed opodatkowaniem za okres śródroczny stawki podatkowej, która by aby zastosowana do oczekiwanych łącznych dochodów rocznych, czyli szacunkowej średniorocznej efektywnej stawki podatku dochodowego. [MSR 34.B13]

W zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce, należy określić oddzielnie szacunkową średnioroczną efektywną stawkę podatku dochodowego dla każdego systemu podatkowego, w którym jednostka podlega opodatkowaniu oraz stosować ją indywidualnie do dochodu przed opodatkowaniem za okres śródroczny pod rządami każdego z systemów podatkowych. I analogicznie, jeśli różne stawki podatku dochodowego stosuje się do różnych kategorii dochodów takie jak dochód ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych lub dochód uzyskany w poszczególnych sektorach gospodarki, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce, stosuje się odrębną stawkę do każdej indywidualnej kategorii dochodów przed opodatkowaniem za okres śródroczny. Chociaż taki stopień dokładności jest pożądany, jego uzyskanie może okazać się nie we wszystkich przypadkach możliwe i wówczas średnia ważona stawek zaczerpniętych ze wszystkich systemów podatkowych i wszystkich kategorii dochodów, może być stosowana jako rozsądne przybliżenie skutku, jaki zostałyby osiągnięty przy stosowaniu bardziej szczegółowych stawek. [MSR 34.B14]

9.2 Wpływ progresywnych stawek podatkowych

Szacunkowa średnioroczna stawka odzwierciedla mieszaną strukturę progresywnej stawki podatkowej, której zastosowania oczekuje się wobec dochodów z pełnego roku. Uwzględnia się zatwierdzone i zasadniczo zatwierdzone zmiany stawek podatku dochodowego, których wejście w życie planowane jest w terminie późniejszym, lecz w tym samym roku obrotowym. [MSR 34.B13] Przykład 9.2., zaczerpnięty z Załącznika B do MSR 34, ilustruje oddziaływanie progresywnych stawek opodatkowania.

Przykład 9.2

Progresywne stawki podatkowe

[MSR 34.B15]

Jednostka sporządzająca sprawozdanie raz na kwartał oczekuje uzyskania za każdy kwartał dochodu przed opodatkowaniem w wysokości 10.000 i prowadzi działalność pod rządami systemu podatkowego o stawce 20 procentowej dla pierwszych 20.000 rocznych dochodów i 30 procentową dla wszystkich dodatkowych dochodów. Rzeczywiste zyski są zgodne z oczekiwaniami. Poniższa tabela pokazuje kwoty obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, które ujmowane są w sprawozdaniach w każdym z kwartałów:

	<u>1^{szy} Kwartał</u>	<u>2^{gi} Kwartał</u>	<u>3^{ci} Kwartał</u>	<u>4^{ty} Kwartał</u>	<u>Cały Rok</u>
Obciążenie podatkiem	2.500	2.500	2.500	2.500	10.000

9.3 Dochody uzyskiwane nierównomiernie w ciągu roku

Przykład 9.3, ponownie zaczerpnięty z Załącznika B do MSR 34, ilustruje zastosowanie zasad MSR 34 w sytuacji, w której dochody rozkładają się nierównomiernie w ciągu roku.

Przykład 9.3

Nierównomierny rozkład dochodów w ciągu roku

[MSR 34.B16]

Jednostka sporządza sprawozdanie raz na kwartał. W ciągu pierwszego kwartału uzyskuje dochód przed opodatkowaniem 15.000, ale oczekuje poniesienia straty w wysokości 5.000 w każdym z pozostałych trzech kwartałów (czyli za rok osiągnie dochód równy zero) oraz prowadzi działalność pod rządami systemu podatkowego, w którym oczekuje się, że szacunkowa średnioroczna stawka podatku dochodowego będzie wynosiła 20 procent. Poniższa tabela pokazuje kwoty obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, które ujmowane są w sprawozdaniach w każdym z kwartałów:

	<u>1^{szy} Kwartał</u>	<u>2^{gi} Kwartał</u>	<u>3^{ci} Kwartał</u>	<u>4^{ty} Kwartał</u>	<u>Cały Rok</u>
Obciążenie podatkiem	3.000	(1.000)	(1.000)	(1.000)	0

9.4 Zmiana szacunkowej rocznej stawki podatku

Przy sporządzaniu szacunków obciążenia z tytułu podatku za okres śródroczny, obciążenie wyniku finansowego podatkiem ujemne się na podstawie możliwie najlepszego szacunku średniej ważonej rocznej stawki podatku dochodowego, jakiej oczekuje się w pełnym roku obrotowym. Zatem, podobnie jak w przypadku innych zmian wielkości szacunkowych, kwoty naliczone z tytułu obciążenia podatkiem dochodowym w danym okresie śródrocznym mogą wymagać skorygowania w następnym okresie śródrocznym, jeżeli oszacowana roczna stawka podatku dochodowego ulegnie zmianie. [MSR 34.30(c)] Szacunkowa średnioroczna stawka podatku dochodowego będzie szacowana na nowo na podstawie okresu od początku roku bieżącego do daty sprawozdania, zgodnie z MSR 34.28.

Rodzaj i wielkość wszelkich istotnych zmian szacunkowej stawki opodatkowania należy ujawnić:

[MSR 34.16(d), 26 & 35]

- w sprawozdaniu rocznym, jeżeli nie było późniejszego sprawozdania finansowego za okres śródroczny, w którym ujawniono by zmianę takiego szacunku (patrz: Ustęp 4.9); albo
- w następnym śródrocznym sprawozdaniu finansowym w tym samym roku.

9.5 Różnica między rokiem obrotowym a rokiem podatkowym

Jeśli rok obrotowy i rok podatkowy różnią się między sobą, obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego za okresy śródroczne roku sprawozdawczego jest wyceniane z zastosowaniem średniej ważonej szacunkowej efektywnej stawki podatkowej każdego roku podatkowego, odniesionej do części dochodu przed opodatkowaniem, uzyskanej w każdym z lat podatkowych. [MSR 34.B17]

Przykład 9.5

Różnica między rokiem obrotowym a rokiem podatkowym

[MSR 34.B18]

Rok sprawozdawczy jednostki gospodarczej kończy się 30 czerwca i sporządza ona sprawozdanie raz na kwartał. Rok podatkowy jednostki kończy się 31 grudnia. Za rok, który rozpoczyna się 1 lipca roku nr 1 i kończy 30 czerwca roku nr 2, jednostka gospodarcza uzyskała 10.000 dochodu przed opodatkowaniem w każdym kwartale. Szacunkowa średnioroczna stawka podatku dochodowego wynosi 30 procent w roku nr 1 i 40 procent w roku nr 2.

	<u>Kwartał</u> <u>zakończony</u> <u>30 września</u>	<u>Kwartał</u> <u>zakończony</u> <u>31 grudnia</u>	<u>Kwartał</u> <u>zakończony</u> <u>31 marca</u>	<u>Kwartał</u> <u>zakończony</u> <u>30 czerwca</u>	<u>Rok</u> <u>zakończony</u> <u>30 czerwca</u>
	<u>Roku 1</u>	<u>Roku 1</u>	<u>Roku 2</u>	<u>Roku 2</u>	<u>Roku 2</u>
Obciążenie podatkiem	3.000	3.000	4.000	4.000	14.000

9.6 Ulgi podatkowe

W niektórych systemach podatkowych podatnicy uzyskują możliwość dokonania odliczenia od podatku do zapłaty w oparciu o kwoty inwestycji w środki trwałe, eksportu, nakładów na działalność badawczą i rozwojową lub na innej podstawie. Przewidywane korzyści podatkowe tego rodzaju za cały rok są generalnie odzwierciedlane w kalkulacji szacunkowej średniorocznej efektywnej stawki podatku dochodowego, ponieważ pod rządami większości ustaw i przepisów podatkowych ulgi te są udzielane i wyliczane w skali całego roku. Z drugiej strony, korzyści podatkowe, które dotyczą jednorazowego zdarzenia, są ujmowane przy wyliczaniu obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego w danym okresie śródrocznym, podobnie jak specjalne stawki podatkowe stosowane do szczególnych kategorii dochodów nie są łączone z innymi przy ustalaniu jednej efektywnej rocznej stawki podatkowej. Ponadto pod rządami niektórych systemów sposób ujęcia w zeznaniach podatkowych tych korzyści podatkowych i odliczeń podatkowych, łącznie z ulgami powiązаныmi z inwestycjami w środki trwałe i poziomem eksportu, jest bardziej podobny do sposobu ujęcia dotacji państwowych. Korzyści te i odliczenia są ujmowane w okresie śródrocznym, w którym powstają. [MSR 34.B19]

9.7 Przeniesienia strat podatkowych i odliczeń podatkowych do poprzednich okresów i na następne okresy

Korzyści wynikające z przeniesienia do poprzednich okresów (rozliczenia) strat podatkowych odzwierciedlane są w tym okresie śródrocznym, w którym odnosząca się do nich strata podatkowa została poniesiona. MSR 12 stanowi, że „korzyść związana ze stratą podatkową, która może być przeniesiona do poprzednich okresów w celu rozliczenia z bieżącym podatkiem za poprzedni okres, ujmuje się jako składnik aktywów”. Ujmuje się również odpowiadające temu obniżenie wysokości obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego lub podwyższenie przychodu podatkowego. [MSR 34.B20]

MSR 12 stanowi, że „ujmuje się składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wyniku przeniesienia na następne okresy nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych odliczeń podatkowych w zakresie, w jakim jest prawdopodobne, że wystąpi przyszły dochód do opodatkowania, z którym będzie można rozliczyć (wykorzystać) te nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe”. [MSR 34.B21]

MSR 12 zawiera kryteria oceny prawdopodobieństwa wystąpienia dochodu do opodatkowania, z którym będzie można rozliczyć nierozliczone straty podatkowe i ulgi podatkowe. Kryteria te są stosowane na koniec każdego okresu śródrocznego i gdy nastąpi ich spełnienie, skutek przeniesienia straty podatkowej na okresy następne jest odzwierciedlony w wyliczeniu szacunkowej średniorocznej efektywnej stawki podatku dochodowego. [MSR 34.B21]

Przykład 9.7A

Przeniesienie straty podatkowej na dzień sprawozdania śródrocznego na następne okresy

[MSR 34.B22]

Jednostka gospodarcza sporządzająca sprawozdanie raz na kwartał na początku bieżącego roku obrotowego, ma dla celów podatku dochodowego stratę operacyjną w wysokości 10.000 do przeniesienia na okresy następne. Dotychczas nie ujęto składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednostka gospodarcza w pierwszym kwartale bieżącego roku osiągnęła dochód w wysokości 10.000 i oczekuje, że w każdym z pozostałych trzech kwartałów osiągnie dochód wynoszący 10.000. Nie uwzględniając przeniesienia, oczekuje się, że szacunkowa średnioroczna stawka podatku dochodowego będzie wynosiła 40 procent. Obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku jest następujące:

	1 ^{szy} Kwartał	2 ^{gi} Kwartał	3 ^{ci} Kwartał	4 ^{ty} Kwartał	Cały rok
Obciążenie z tytułu podatku	3.000	3.000	3.000	3.000	12.000

Skutki podatkowe strat poniesionych na początku roku obrotowego ujmuje się tylko jeżeli wiążą się one z przewidywanymi korzyściami podatkowymi do osiągnięcia w bieżącym roku lub jako aktywa z tytułu podatku odroczonego na koniec roku. Dla celów zastosowania tych wytycznych wystarczy opracować sezonowy cykl strat występujących na początku roku i zysków w okresach późniejszych dla uzasadnienia wniosku, że realizacja korzyści z początkowych strat jest prawdopodobna. Korzyści podatkowych ze strat poniesionych w początkowych okresach śródrocznych nie ujmuje się w tych okresach, jeżeli dostępne dokumenty dowodzą, że brak jest spodziewanych zysków w późniejszych okresach śródrocznych.

Jeżeli korzyści podatkowe z tytułu strat poniesionych w pierwszych okresach śródrocznych nie zostaną

ujęte w tych okresach, nie ujmuje się kosztów podatkowych związanych z zyskami wygenerowanymi w dalszych okresach śródrocznych do chwili kompensaty skutków podatkowych poprzednio poniesionych strat.

Skutki podatkowe składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego ujęcie przewiduje się na koniec roku obrotowego z tytułu podlegających odliczeniu przejściowych różnic i przeniesień na następne okresy, a powstałych w ciągu bieżącego roku obrotowego, należy rozłożyć na cały rok finansowy poprzez odpowiednią korektę efektywnej rocznej stawki podatkowej.

Przykład 9.7B

Ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec śródrocznego okresu sprawozdawczego

Założmy, że w ciągu pierwszego kwartału 20X1 r. jednostka, działająca w systemie podatkowym, w której obowiązuje stawka opodatkowania w wysokości 50 procent, generuje ulgę podatkową wielkości 4.000 PLN (tj. wystarczającą na pokrycie zysków do opodatkowania wysokości 8.000 PLN). Zgodnie z lokalnym prawem podatkowym, ulga podatkowa wygaśnie z końcem roku 20X2. Na koniec pierwszego kwartału 20X1 r., na podstawie dostępnych danych firma prognozuje, że dochody do opodatkowania wysokości 2.000 PLN i 4.000 PLN zostaną wygenerowane odpowiednio w latach 20X1 i 20X2. Zatem jednostka spodziewa się, że wykorzysta 1.000 PLN ($2.000 \text{ PLN} \times 50\%$) z tytułu ulgi podatkowej rozliczając ją poprzez kompensatę względem jej dochodu podlegającego opodatkowaniu za rok 20X1, oraz 2.000 PLN ($4.000 \text{ PLN} \times 50\%$) do skompensowania z jej dochodem z roku 20X2. Przewiduje ona ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej na koniec 20X1 r. wysokości 2.000 PLN (w związku z ulgą podatkową dostępną w 20X2 r.), natomiast saldo 1.000 PLN nie zostanie ujęte, skoro nie jest prawdopodobnym, że zostanie osiągnięty zysk do opodatkowania wystarczającej wielkości, który można byłoby wykorzystać do rozliczenia go przed upływem terminu jej obowiązywania.

Ponieważ ulga podatkowa jest generowana w ciągu bieżącego roku, skutki podatkowe składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku na kwotę 2.000 PLN, który przewiduje się ująć na koniec roku 20X1 przypisuje się proporcjonalnie do każdego z okresów śródrocznych w ciągu roku 20X1.

Zatem, jeżeli w ciągu roku 20X1 zyski są generowane liniowo, to korzyść podatkowa dotycząca podatku dochodowego za pierwszy okres śródroczny zostanie ujęta na kwotę 500 PLN [$2.000 \text{ PLN} \times \frac{1}{4}$]. Zakładając, że szacunki dotyczące przyszłego rozwoju sytuacji nie ulegną zmianie na przestrzeni pozostałej części roku, korzyść podatkowa w pozostałej kwocie netto wysokości 1.500 PLN ($2.000 \text{ PLN} - 500 \text{ PLN}$) składnika z tytułu podatku odroczonego netto zostanie ujęta w ratach w okresie generowania dochodu brutto w pozostałych okresach śródrocznych 20X1 roku.

9.8 Zmiana szacunku dotyczącego możliwości odzyskania straty podatkowej przeniesionej na następne okresy

Nie jest jasne, czy MSR 34.B21 dotyczy w równym stopniu wszystkich okoliczności, w których uprzednio ujęty składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego został uznany za nieodzyskiwalny. Wydaje się, że mogą wtedy zachodzić dwa możliwe do przyjęcia podejścia: pierwsze z nich polegałoby na usunięciu z bilansu na dzień sprawozdania śródrocznego wszystkich kwot uznanych za nieodzyskiwalne, zaś drugie polegałoby na rozłożeniu wyksięgowania w czasie za pomocą szacunkowej rocznej efektywnej stawki podatkowej.

Przykład 9.8

Zmiana szacunku dotyczącego możliwości odzyskania straty podatkowej przeniesionej na przyszłe okresy

Jednostka działa w systemie podatkowym, w której obowiązuje stawka podatku dochodowego wynosząca 50%. W 20X1 r., jednostka ta ponosi straty podatkowe na kwotę 50.000 PLN, które można przenieść na następne okresy do skompensowania względem przyszłych zysków do opodatkowania do 20X3 r. Na dzień 31 grudnia 20X1 r., jednostka szacuje, że kwotę owych strat wielkości 40.000 PLN można będzie odzyskać w rozliczeniu względem zysków w 20X2 r. (zakładając w budżecie zysk wielkości 15.000 PLN) oraz w 20X3 r. (zakładając w budżecie zysk wielkości 25.000 PLN), a zatem ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku na kwotę 20.000 PLN ($40.000 \text{ PLN} \times 50\%$) w swoim sprawozdaniu finansowym za rok 20X1.

Na koniec pierwszego kwartału 20X2 r., faktycznie osiągnięte zyski tego roku do daty sprawozdania oraz

przewidywania na pozostałą część roku są zgodne z budżetem. Jednakże, założony w budżecie zysk na rok 20X3 zostaje zrewidowany w dół do poziomu 20.000 PLN.

Jeżeli wyksięgowanie aktywów z tytułu podatku odroczonego ma zostać ujęte w całości z dniem, w którym został on uznany za niemożliwy do odzyskania (zgodnie z pierwszym podejściem), to na koniec pierwszego kwartału 20X2 r. wartość bilansowa składnika z tytułu podatku odroczonego powinna zostać zredukowana o 2.500 PLN (5.000 PLN x 50%). Zatem, w pierwszym kwartale 20X2 r., zakładając zysk do opodatkowania na poziomie 6.000 PLN oraz szacunkową roczną efektywną stawkę podatku na poziomie 50%, obciążenie podatkiem dochodowym za ten kwartał szacuje się następująco:

Obciążenie podatkiem w 1 kwartale:

$$(6.000 \text{ PLN} \times 50\%) + 2.500 \text{ PLN} = 5.500 \text{ PLN}$$

Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku pozostały w pierwszym kwartale (nie uznany za możliwy do odzyskania na dzień sprawozdania śródrocznego):

zero

Alternatywnie, jeżeli wyksięgowanie z bilansu składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku zostanie rozłożone na cały rok w ramach wyliczenia rocznej efektywnej stawki podatku (zgodnie z drugim podejściem), to wartość bilansowa składnika z tytułu podatku odroczonego powinna zostać zredukowana o 2.500 PLN (5.000 PLN x 50%) dopiero na koniec roku 20X2. Zatem, w pierwszym kwartale 20X2 r., zakładając zysk do opodatkowania wysokości 6.000 PLN spośród szacowanego zysku za cały rok wielkości 15.000 PLN, obciążenie podatkiem dochodowym tego kwartału szacuje się następująco:

Szacunkowa roczna efektywna stawka podatku:

$$[(15.000 \text{ PLN} \times 0,50) + 2.500 \text{ PLN}] / 15.000 \text{ PLN} = 66,7\%$$

Obciążenie podatkiem za pierwszy kwartał:

$$6.000 \text{ PLN} \times 66,7\% = 4.000 \text{ PLN}$$

Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku pozostały na koniec pierwszego kwartału (nieuznawany za możliwy do odzyskania według stanu na dzień sprawozdania śródrocznego):

$$2.500 \text{ PLN} - (6.000 \text{ PLN} \times [66,7\% - 50\%]) = 1.500 \text{ PLN}$$

10. Zysk przypadający na jedną akcję

Jeżeli jednostka podlega regulacjom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*, to powinna prezentować podstawowy i rozwodniony zysk przypadającego na jedną akcję (EPS) za okres śródroczny w sprawozdaniu prezentującym elementy składowe zysku lub straty za ten okres. [MSR 34.11]

Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w jednostkowym rachunku zysków i strat zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 81 MSR 1 (zaktualizowanego w 2007 r.), prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na jedną akcję w tym jednostkowym rachunku zysków i strat. [MSR 34.11A]

W następstwie nowelizacji MSR 1(2007), paragraf 11 MSR 34 został zmieniony (oraz dodano nowy paragraf 11A) aby wyjaśnić, że informacja dotycząca EPS powinna być prezentowana w tym sprawozdaniu finansowym, które przedstawia składniki zysków lub strat okresu śródrocznego. Jak zarysowano wyżej w Ustępie 2.2, może być to sprawozdanie z całkowitych dochodów, albo jeżeli jednostka prezentuje oddzielny rachunek zysków i strat, to przedstawia EPS w takim właśnie osobnym rachunku zysków i strat.

MSR 34.11 został następnie dodatkowo znowelizowany przez *Doroczne Poprawki MSSF (2008)* wydane w maju 2008 r. W ramach tej nowelizacji wyjaśniono, że informację dotyczącą EPS należy prezentować tylko jeżeli jednostka podlega regulacjom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*. Wprawdzie oczekuje się, że to wyjaśnienie będzie wywierać minimalny wpływ na sprawozdawczość finansową, lecz Rada uznała, że było ono konieczne, ponieważ przed wprowadzeniem tej poprawki MSR 34.11 można było interpretować jako wymóg ujawnienia wskaźnika EPS w śródrocznym sprawozdaniu finansowym nawet w przypadku gdy jednostka nie podlega regulacjom MSR 33.

10.1 Wskaźniki zysku przypadającego na jedną akcję (EPS) objęte obowiązkiem prezentacji

MSR 34 nie zawiera konkretnych odniesień do wymogów MSR 33 w zakresie prezentacji wskaźników zysku podstawowego i rozwodnionego przypadającego na jedną akcję. Niemniej jednak, aby umożliwić użytkownikom porównywanie trendów, w śródrocznym sprawozdaniu finansowym należy prezentować takie same dane dotyczące EPS jak w rocznych sprawozdaniach finansowych. Zatem, bez względu na to, czy śródroczne sprawozdania finansowe można określić jako 'skrócone', należy w śródrocznym raporcie finansowym prezentować następujące dane, wyróżniając je w równym stopniu we wszystkich prezentowanych okresach sprawozdawczych:

- podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję (EPS) obejmujący zysk lub stratę przypisany posiadaczom akcji zwykłych jednostki dominującej; oraz
- w przypadku raportu wykazującego działalność zaniechaną, podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję (EPS) z tytułu zysku lub straty na działalności kontynuowanej przypisany posiadaczom akcji zwykłych jednostki dominującej.

Wskaźniki takie należy prezentować dla każdej klas akcji zwykłych uprawniających do różnego udziału w zysku za dany okres.

Wskaźniki EPS należy podać dla wszystkich okresów prezentowanych w śródrocznym sprawozdaniu finansowym. W związku z tym, w przypadku jednostki, która prezentuje osobno informacje za bieżący okres śródroczny i osobno za okres od początku roku do daty sprawozdania, wraz z danymi porównawczymi dla każdego z nich, wskaźnik EPS (zarówno podstawowy jak i rozwodniony) powinien być przedstawiany za takie same cztery okresy.

10.2 Rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję (Rozwodniony EPS) za okres od początku roku do daty sprawozdania

Każda zmiana założeń dla celów obliczenia wskaźnika rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję (EPS) w ciągu okresu śródrocznego może doprowadzić do pozornych anomalii. Na przykład, suma rozwodnionego zysku na jedną akcję za pierwszy kwartał i rozwodnionego zysku na jedną akcję za drugi kwartał może nie zawsze być równa rozwodnionemu zyskowi na jedną akcję za pierwsze półrocze.

Rozwodniony zysk na akcję za pierwszy kwartał oparty jest o założenia aktualne do dnia zakończenia tego kwartału. MSR 33 stanowi, że rozwodnionego zysku na akcję nie należy korygować o zmiany założeń stosowane przy przekształcaniu potencjalnych akcji zwykłych na istniejące akcje zwykłe. Wobec tego rozwodniony zysk na akcję za drugi kwartał i połowę roku może opierać się o inne założenia niż stosowane przy obliczaniu zysku na akcję za pierwszy kwartał. Ponadto pewne potencjalne akcje mogą działać „antyrozwadniająco” (ich przekształcenie w akcje zwykłe podnosi zysk na akcję) w pierwszym kwartale, a zatem mogą być wyłączone z rozwodnionego zysku na akcję za pierwszy kwartał. W drugim kwartale i w rozliczeniu pierwszego półrocza mogą one jednak podlegać rozwodnieniu i w związku z tym zostać uwzględnione w obliczaniu rozwodnionego zysku na akcję.

Przykład 10.2

Rozwodniony zysk na akcję za okres śródroczny narastająco od początku bieżącego roku do daty sprawozdania

Następujące informacje dotyczą jednostki prowadzącej sprawozdawczość kwartalną:

	Kwartał 1 (1.01 do 31.03)	Kwartał 2 (1.04 do 30.06)	Półrocze (1.01 do 30.06)
Zysk netto	1.000 PLN	1.000 PLN	2.000 PLN
Istniejące akcje zwykłe	1.000	1.000	1.000
Średnia ważona notowanej na giełdzie rynkowej ceny zwykłych akcji	8 PLN	20 PLN	14 PLN

W ciągu półrocza, jednostka miała 100 istniejących opcji, z których każda umożliwiała jej posiadaczowi nabyć po jednej zwykłej akcji za cenę 10 PLN. Żadna z tych opcji nie została zrealizowana. MSR 34.20(b) wymaga, by w sprawozdaniu śródrocznym za drugi kwartał zamieścić sprawozdanie z całkowitych dochodów (i w razie potrzeby oddzielny rachunek zysku i strat) za drugi kwartał i za półrocze. Obliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję wyglądają następująco:

	Kwartał 1 (1.01 do 31.03)	Kwartał 2 (1.04 do 30.06)	Pół Roku (1.01 do 30.06)
Podstawowy EPS	1.000 PLN /1.000 = 1,00 PLN	1.000 PLN /1.000 = 1,00 PLN	2.000 PLN /1.000 = 2,00 PLN
Rozwodniony EPS – licznik	1.000 PLN	1.000 PLN	2.000 PLN
Rozwodniony EPS – mianownik	1.000*	1.050 (1.000 + 50**)	1.028,57 (1.000 + 28,57***)
Rozwodniony EPS	1 PLN	0,9524 PLN	1,9444 PLN

* Cena realizacji opcji jest wyższa od średniego rynkowego kursu akcji w tym okresie. Zatem opcje zostały pominięte w obliczeniu rozwodnionego EPS.

** Gdyby opcje kupna akcji zostały zrealizowane, wpływy z emisji w kwocie 1.000 PLN byłyby równe emisji 50 akcji po średniej cenie rynkowej 20 PLN za akcję. Zatem zakłada się, że pozostałe 50 akcji zostało wyemitowane bezpłatnie i dodaje się je do liczby istniejących zwykłych akcji w obliczeniu wskaźnika rozwodnionego EPS.

*** Gdyby opcje kupna akcji zostały zrealizowane, wpływy z emisji wartości 1.000 PLN równałyby się wpływom z emisji 71,43 akcji po średniej cenie rynkowej 14 PLN za akcję. Zatem zakłada się, że pozostałe 28,57 akcji zostało wyemitowane bezpłatnie i dodaje się je do liczby istniejących zwykłych

akcji w obliczeniu wskaźnika rozwodnionego EPS.

Należy zwrócić uwagę, że suma rozwodnionego EPS za pierwszy kwartał (1,00 PLN) i rozwodnionego EPS za drugi kwartał (0,9524 PLN) nie jest równa rozwodnionemu EPS za pierwsze sześć miesięcy roku (1,9444 PLN).

10.3 Kalkulacja średniej ważonej liczby akcji zwykłych dla śródrocznego okresu sprawozdawczego

Przykład 10.3

Kalkulacja średniej ważonej liczby akcji

Od jednostki, której akcje są notowane w publicznym obrocie, wymaga się sporządzania śródrocznych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 34. Jednostka emituje znaczącą liczbę akcji na trzydzieści trzy dni przed zakończeniem półrocznego okresu śródrocznego.

Tym nowym akcjom należy przypisać odpowiednią wagę w związku z włączeniem ich do mianownika przy obliczeniu wskaźnika zysku przypadającego na jedną akcję za okres śródroczny, opierając się na liczbie dni, w ciągu których akcje te istniały, ujętych w proporcji do całkowitej liczby dni okresu śródrocznego. Częstokroć wystarcza w takim przypadku rozsądne przybliżenie owej średniej ważonej.

Liczbę wyemitowanych akcji należy wyważyć uwzględniając liczbę dni, w ciągu których akcje te istniały (tj. 30 dni) i dzieląc ją przez liczbę dni danego okresu (tj. 182 dni).

10.4 Kalkulacja zysku na akcję w okresie śródrocznym dla jednostki, której akcje są emitowane warunkowo

Przykład 10.4

Kalkulacja zysku na akcję w okresie śródrocznym dla jednostki, której akcje są emitowane warunkowo

Spółka X, której akcje są w publicznym obrocie, prowadząca sprawozdawczość zgodnie z cyklem roku kalendarzowego, nabyła Jednostkę Zależną Y w dniu 1 stycznia. Zapłatę za jej nabycie stanowiła kwota 100 milionów PLN plus dodatkowo 20.000 zwykłych akcji Spółki X, pod warunkiem że Jednostka Zależna Y osiągnie zysk netto wysokości co najmniej 10 milionów PLN w następnym roku po jej nabyciu. Do dnia 30 czerwca Roku 1, Jednostka Zależna Y uzyskała zysk netto wielkości 15 milionów PLN.

Chociaż owe 20.000 akcji podlegałyby emisji, gdyby koniec okresu objętego tym warunkiem wypadł 30 czerwca, a nie 31 grudnia, to te 20.000 zwykłych akcji należy wyłączyć z mianownika przy obliczeniu wskaźnika podstawowego EPS za okres sześciu miesięcy zakończony 30 czerwca, ponieważ w okresie następnym sześciu miesięcy mogłyby wystąpić zdarzenia powodujące, że Spółka X nie emitowałaby tych akcji (np. Jednostka Zależna Y mogłaby ponieść stratę wielkości 6 milionów PLN w ciągu następnym sześciu miesięcy). Jednakże akcje zwykłe mogące warunkowo zostać wyemitowane należy uwzględnić w mianowniku obliczenia wskaźnika rozwodnionego EPS za okres sześciu miesięcy kończący się z dniem 30 czerwca, ponieważ na podstawie bieżącej sytuacji, ustalony warunek pozostaje spełniony.

11. Zastosowanie standardów MSSF po raz pierwszy

Uwaga: MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy* został znowelizowany w listopadzie 2008 r. Celem tej aktualizacji było poprawienie struktury tego Standardu –nie wprowadzono nowych przepisów. Poniższe odniesienia dotyczą tekstu Standardu po tej modyfikacji.

Jeżeli jednostka prezentuje śródroczne sprawozdanie finansowe zgodne z wymogami MSR 34 za część okresu objętego swoim pierwszym zastosowaniem sprawozdań finansowych zgodnych z MSSF, to obok zapewnienia zgodności z wymogami MSR 34, od jednostki takiej wymaga się także spełnienia wymagań MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy* w zakresie jego obowiązywania względem śródrocznych okresów sprawozdawczych.

Zgodnie z tym, co omówiono wyżej w Ustępie 1.3, po raz pierwszy stosująca MSSF w rocznych sprawozdaniach finansowych nie musi w ramach tego zastosowania przestrzegać regulacji MSR 34 w odniesieniu do sprawozdań śródrocznych za ten okres. Przepisy obowiązujące w poszczególnych krajach mogą jednak obejmować konkretne zalecenia i wymagania w tym zakresie.

11.1 Wymóg przekształcenia informacji porównawczych

Jeżeli jednostka sporządza śródroczne sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego swoim pierwszym sprawozdaniem finansowym zgodnym z MSSF, to informacje porównawcze będzie musiała przekształcić do postaci spełniającej wymogi standardów MSSF. [MSSF 1.WS37]

11.2 Pierwsze śródroczne sprawozdanie finansowe jednostki zgodne z MSR 34

W pierwszym śródrocznym sprawozdaniu finansowym jednostki zgodnym z MSR 34 za część okresu objętego jej pierwszym sprawozdaniem finansowym zgodnym z wymogami MSSF, wymagane są następujące uzgodnienia: [MSSF 1.32(b), 24(a) &(b)]

- uzgodnienie kapitału własnego wykazanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z MSSF dokonane na dwie poniższe daty:
 - na dzień przejścia na MSSF; oraz
 - na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości; oraz
- uzgodnienie z całkowitymi dochodami ogółem ustalonymi zgodnie ze MSSF za ostatni okres w najnowszym rocznym sprawozdaniu finansowym danej jednostki. Punkt wyjścia określony na użytek takiego uzgodnienia stanowi całkowite dochody ogółem obliczone zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi standardami za ten sam okres, albo, jeżeli dana jednostka nie wykazywała takiej sumy, to będzie to zysk lub strata w myśl poprzednich krajowych standardów.

Należy zwrócić uwagę, że zawsze wymaga się także prezentacji takich uzgodnień w pierwszym rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki zgodnym ze standardami MSSF.

MSSF 1 dopuszcza odniesienia do innych opublikowanych dokumentów obejmujących takie uzgodnienia zamiast prezentacji samych uzgodnień w śródrocznym sprawozdaniu finansowym.

Uzgodnienia te muszą być odpowiednio szczegółowe, by umożliwić użytkownikom zrozumienie istotnych korekt sprawozdania z sytuacji finansowej i z całkowitych dochodów. Jeżeli jednostka prezentowała sprawozdanie z przepływów pieniężnych według wymogów poprzednio stosowanych przez nią krajowych zasad rachunkowości, to wymaga się od niej także wyjaśnienia istotnych korekt dokonanych w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. [MSSF 1.25]

W przypadku wykrycia przez jednostkę błędów w sprawozdaniach sporządzonych według poprzednich zasad rachunkowości uzgodnienia wymagane w MSSF 1.24(a) i (b) (patrz wyżej) powinny odróżniać korektę takich błędów od zmian stosowanych zasad (polityki) rachunkowości. [MSSF 1.26]

Jeżeli jednostka prezentowała dotąd śródroczne sprawozdanie finansowe (zgodne z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości) za porównawczy okres śródroczny bezpośrednio poprzedniego roku obrotowego, to wymaga się także następujących uzgodnień: [MSSF 1.32(a)]

- kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na zakończenie tego porównywalnego śródrocznego okresu z kapitałem własnym ustalonym na tę datę zgodnie z MSSF; oraz
- uzgodnienie całkowitych dochodów ogółem wykazanej zgodnie z MSSF do analogicznej sumy za porównywalny okres śródroczny (bieżący oraz w ujęciu narastającym). Punkt wyjścia określony na użytek takiego uzgodnienia stanowi całkowite dochody ogółem ustalone zgodnie z poprzednio stosowanymi zasadami za ten okres, albo, jeżeli jednostka nie wykazywała takiej sumy, wynik finansowy ustalany zgodnie z poprzednimi zasadami rachunkowości.

11.3 Pozostałe informacyjne istotne dla zrozumienia okresu śródrocznego

Ponadto, jeżeli jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe według MSSF po raz pierwszy nie ujawniła w ostatnim sprawozdaniu sporządzonym zgodnie z poprzednimi zasadami rachunkowości informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego (patrz wyżej - Ustęp 4.1), jej śródroczne sprawozdanie finansowe powinno zawierać te informacje lub odniesienia do innego opublikowanego dokumentu, który je zawiera. [MSSF 1.33]

11.4 Kolejne śródroczne sprawozdania finansowe w roku zastosowania MSSF po raz pierwszy

Ustęp 11.2 (patrz wyżej) określa wymogi dotyczące pierwszego śródrocznego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSR 34 w roku zastosowania MSSF po raz pierwszy. Do kolejnych następujących później śródrocznych sprawozdań finansowych w roku zastosowania po raz pierwszy stosuje się tylko wymogi MSSF 1.32(a) oraz MSSF 1.33 (patrz wyżej). Zatem uzgodnienia pomiędzy standardami MSSF a poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości wymagane są tylko w odniesieniu do kapitału własnego na koniec porównawczego okresu śródrocznego oraz do sumy całkowitego dochodu za porównawczy okres śródroczny (bieżący i za okres od początku roku do daty sprawozdania).

Wytyczne dotyczące wdrażania wydane wraz z MSSF 1, przedstawione poniżej, ilustrują różne wymagane tu uzgodnienia.

Przykład 11.4

Śródroczna sprawozdawczość finansowa

[MSSF 1.WS Przykład 10]

Wprowadzenie

Pierwsze sprawozdanie finansowe przygotowane zgodnie z MSSF jednostka R sporządziła na dzień sprawozdawczy 31 grudnia 20X5 r., natomiast jej pierwszy śródroczny raport finansowy zgodny z wymogami MSR 34 obejmuje kwartał kończący się 31 marca 20X5 r. Zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka R sporządziła roczne sprawozdanie finansowe za rok zakończony 31 grudnia 20X4 r. oraz kwartalne raporty w ciągu roku 20X4.

Zastosowanie wymogów

W każdym kwartalnym raporcie za rok 20X5 jednostka powinna zamieścić uzgodnienia:

- a) kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na zakończenie porównywalnego kwartału roku 20X4 z kapitałem własnym ustalonym zgodnie z MSSF na datę przygotowania raportowania śródrocznego oraz
- b) całkowitego dochodu ogółem ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za porównywalny kwartał roku 20X4 (za okres bieżący oraz za narastający okres zakończony na tę datę) z całkowitym dochodem ogółem zgodnie z MSSF.

Oprócz uzgodnień wymaganych przez punkt a) i b) oraz informacji, których ujawnienia wymaga MSR 34, śródroczny raport finansowy jednostki R za pierwszy kwartał 20X5 r. powinien zawierać uzgodnienia (lub

odsyłacz do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te uzgodnienia):

- a) kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 1 stycznia 20X4 r. i na 31 grudnia 20X4 r. z kapitałem własnym ustalonym zgodnie z MSSF na te daty oraz
- b) całkowite dochody ogółem (albo, jeżeli nie ujmowała takiej sumy, to zysku lub straty) za rok 20X4 ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z całkowitymi dochodami ogółem za rok 20X4 ustalonymi zgodnie z MSSF.

Każde z powyższych uzgodnień zawiera wystarczające szczegóły umożliwiające uczestnikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do bilansu oraz rachunku zysków i strat. Jednostka R powinna także wyjaśnić istotne korekty wprowadzone do rachunku przepływów pieniężnych.

Jeżeli jednostka zauważy błędy popełnione w trakcie stosowania wcześniejszych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, uzgodnienia rozróżniają korekty tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.

Jeżeli jednostka R w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie ujawni a informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego, powinna w śródrocznym raporcie finansowym za rok 20X5 ujawnić te informacje lub zamieścić odsyłacz do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te informacje [MSSF 1.33].

11.5 Ujawnienie stosowanych zasad rachunkowości

Jak zaznaczono w Ustępie 4.1 powyżej, MSR 34.16 wymaga, aby śródroczne sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z wymogami tego standardu zawierały oświadczenie, że w śródrocznym sprawozdaniu finansowym przestrzegano tych samych zasad rachunkowości i metod obliczeniowych, co w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, albo, jeżeli te zasady lub metody zostały zmienione, to podania opisu charakteru i skutków takich zmian. Zatem w bieżącym ujęciu, MSR 34 nie wymaga pełnego opisu wszystkich zasad rachunkowości stosowanych przez jednostkę w jej śródrocznych sprawozdaniach finansowych.

Niemniej jednak, za okres pierwszego zastosowania tego standardu zalecalibyśmy zamieszczenie pełnego opisu zasad rachunkowości stosowanych przez jednostkę zgodnie ze standardami MSSF w sprawozdaniach finansowych jednostki, albo przynajmniej odniesienia do innego publikowanego dokumentu, w którym te zasady rachunkowości można znaleźć. Ponieważ zasady te nieuchronnie będą różnić się od zasad ujawnionych w ostatnich rocznych sprawozdaniach finansowych (sporządzanych zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami), jest to ważne dla zrozumienia przez użytkowników śródrocznego sprawozdania finansowego podstaw sprawozdawczości finansowej zgodnej z MSSF.

Wzorcowe śródroczne sprawozdanie finansowe

Śródroczne sprawozdanie finansowe za 3 miesiące zakończone 30 czerwca 2009 r.

Wzorcowe śródroczne sprawozdanie finansowe spółki dominującej ABC ma na celu zilustrowanie wymogów prezentacji i ujawnień informacji dodatkowych w myśl MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*. Przyjęta tu forma prezentacji nie będzie jednak jedyną możliwą prezentacją spełniającą te wymogi rachunkowości.

Zakłada się, że spółka dominująca ABC prezentowała swoje sprawozdania finansowe zgodnie ze standardami MSSF od wielu lat. Zatem nie jest podmiotem po raz pierwszy przyjmującym standardy MSSF. MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy* zawiera dodatkowe wymogi ujawnienia informacji dodatkowych za okresy śródroczne objęte pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki zgodnym z MSSF. Wymogi te wyszczególniono w liście kontrolnej zgodności z wymogami znajdującej się na końcu następnego ustępu niniejszego Przewodnika.

Wzorcowe sprawozdanie ilustruje sposób prezentacji zestawu skróconych sprawozdań finansowych, zgodnie z tym co przewiduje standard MSR 34.8. Jeżeli w śródrocznym sprawozdaniu finansowym publikowany jest pełny zestaw sprawozdań finansowych, to forma i treść tych sprawozdań powinny spełniać wymogi MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* dotyczące pełnego zestawu sprawozdań finansowych.

Podane tu wzorcowe śródroczne sprawozdanie finansowe zostało przedstawione bez uwzględnienia lokalnych krajowych regulacji i przepisów prawa. Osoby sporządzające śródroczne sprawozdania finansowe powinny upewnić się, czy opcje ujęcia wybrane w myśl standardów MSSF nie kolidują z tego rodzaju źródłami regulacji (np. aktualizacja wyceny aktywów nie jest dozwolona w niektórych systemach regulacji – lecz podane tu sprawozdania finansowe ilustrują sposób prezentacji i ujawnienia informacji wymagane w przypadku przyjęcia przez jednostkę modelu aktualizacji wyceny zgodnego z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Ponadto, miejscowe przepisy prawa lub regulacje dotyczące papierów wartościowych mogą wyznaczać ujawnienia dodatkowych informacji uzupełniających te, których wymagają standardy MSSF. Osoby sporządzające śródroczne sprawozdania finansowe powinny zatem odpowiednio dostosować wzorcowy model sprawozdania finansowego tak, aby był zgodny z takimi dodatkowymi lokalnymi wymaganiami.

Dla celów prezentacji sprawozdania z całkowitych dochodów, podano przykładowe alternatywne ujęcia takich sprawozdań dopuszczone przez MSSF. Wybrana alternatywa ujęcia powinna być odpowiednia do okoliczności działania danej jednostki oraz powinna być ogólnie zgodna z opcjami wybranymi przez jednostkę w jej rocznych sprawozdaniach finansowych.

Standard MSSF 3 został znowelizowany w 2008 r., w następstwie czego zaktualizowane wymogi dotyczące ujawniania informacji dodatkowych stosuje się także do śródrocznych sprawozdań finansowych. Tak zmienione wymogi należy stosować do okresów rocznych rozpoczynających się z dniem 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie (wymóg ten odnosi się zarówno do jednostek stosujących MSSF w pełnym zakresie jak i stosujące MSSF w kształcie zatwierdzonym przez UE. Jeżeli jednostka stosowała MSSF 3 (2008) w okresach wcześniejszych, znowelizowane wymogi dotyczące ujawniania informacji dodatkowych do śródrocznych sprawozdań finansowych powinno się także stosować do takiego wcześniejszego okresu.

Dla wygody użytkowników wymogi ujawnienia informacji dodatkowych zarówno w poprzedniej jak i w znowelizowanej wersji MSSF 3 przedstawione są w formie listy kontrolnej zgodności z MSR 34 zamieszczonej w niniejszym Przewodniku. Wzorcowe sprawozdanie śródroczne zamieszczone także w niniejszym Przewodniku obrazuje ujawnienia informacji dodatkowych wymagane przez MSSF 3 (2008).

Zawartość

	Strona
Sprawozdanie z Całkowitych Dochodów	
Wersja 1: Układ kalkulacyjny w kształcie pojedynczego sprawozdania	47
Wersja 2: Układ porównawczy w kształcie dwóch sprawozdań	49
Skonsolidowane Sprawozdanie z Sytuacji Finansowej	51
Skonsolidowane Sprawozdanie ze Zmian w Kapitale Własnym	53
Skonsolidowane Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych	55
Noty objaśniające do Skonsolidowanego Sprawozdania Finansowego	56

Noty objaśniające do Skonsolidowanego Sprawozdania Finansowego

1. Oświadczenie o zgodności	56
2. Stosowane zasady rachunkowości	56
3. Segmenty operacyjne	59
4. Działalność w okresie śródrocznym	61
5. Zmiany stanu produktów/ kosztów własnych sprzedaży	61
6. Podatek dochodowy	61
7. Zysk przypadający na jedną akcję	61
8. Dywidendy	62
9. Rzeczowe aktywa trwałe	62
10. Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych	62
11. Wartość firmy	63
12. Kredyty i pożyczki	64
13. Kapitał wyemitowany	64
14. Zbycie jednostek zależnych	64
15. Przejęcie jednostek zależnych	65
16. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe	67
17. Zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym	67
18. Transakcje z jednostkami powiązаныmi	67
19. Zatwierdzenie skróconego śródrocznego sprawozdania finansowego	67

**Skonsolidowane Sprawozdanie z Całkowitych Dochodów
za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku
[Wariant 1]**

	Nota nr	Okres trzech miesięcy zakończony		Okres sześciu miesięcy zakończony	
		30/06/2009	30/06/2008	30/06/2009	30/06/2008
		PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Działalność kontynuowana					
Przychody ze sprzedaży		255 931	162 492	450 077	297 336
Koszt własny sprzedaży	5	(161 634)	(98 460)	(272 632)	(176 297)
Zysk (strata) brutto na sprzedaży		94 297	64 032	177 445	121 039
Koszty sprzedaży		(45 006)	(31 082)	(73 274)	(55 807)
Koszty zarządu		(46 510)	(38 891)	(78 243)	(52 185)
Pozostałe przychody operacyjne		6 227	4 236	8 650	6 037
Pozostałe koszty operacyjne		(1 404)	(1 239)	(1 838)	(1 410)
Zysk (strata) na działalności operacyjnej		7 604	(2 944)	32 740	17 674
Przychody finansowe		78	321	2 927	1 043
Koszty finansowe		(6 500)	(4 873)	(11 859)	(8 492)
Zysk ze zbycia jednostek stowarzyszonych	10	582	-	582	-
Udział w zyskach jednostek stowarzyszonych		1 042	839	4 818	1 669
Zysk (strata) przed opodatkowaniem		2 806	(6 657)	29 208	11 894
Podatek dochodowy	6	(1 332)	1 616	(4 598)	(1 290)
Zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej		1 474	(5 041)	24 610	10 604
Działalność zaniechana					
Zysk (strata) netto z działalności zaniechanej	14	5 962	1 460	2 691	(1 168)
Zysk (strata) netto		7 436	(3 581)	27 301	9 436
Inne całkowite dochody					
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych		1 548	983	3 351	1 023
Skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży		819	(74)	(233)	(125)
Rachunkowość zabezpieczeń		(144)	(125)	(412)	77
Skutki aktualizacji majątku trwałego	9	-	-	32 094	(2 113)
Zyski i straty aktuarialne		-	-	-	-
Udział w innych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych		-	-	-	-
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych dochodów		-	-	(4 695)	380
Inne całkowite dochody razem (netto)		2 223	784	30 105	(758)
Całkowite dochody ogółem		9 659	(2 797)	57 406	8 678

**Skonsolidowane Sprawozdanie z Całkowitych Dochodów
za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku
[Wariant 1]
cd.**

	Nota nr	Okres trzech miesięcy zakończony		Okres sześciu miesięcy zakończony	
		30/06/2009	30/06/2008	30/06/2009	30/06/2008
		PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Zysk/ strata netto przypadający:					
Akcjonariuszom jednostki dominującej		7 138	(3 982)	20 705	6 776
Udziałowcom mniejszościowym		298	401	6 596	2 660
		7 436	(3 581)	27 301	9 436
Całkowity dochód ogółem przypadający:					
Akcjonariuszom jednostki dominującej		9 361	(3 198)	50 810	6 018
Udziałowcom mniejszościowym		298	401	6 596	2 660
		9 659	(2 797)	57 406	8 678
Zysk (strata) na jedną akcję (w zł/gr na jedną akcję)	7				
Z działalności kontynuowanej i zaniechanej:					
Zwykły		5,94 gr	(3,30 gr)	17,24 gr	5,64 gr
Rozwodniony		4,26 gr	(2,56 gr)	11,50 gr	4,28 gr
Z działalności kontynuowanej:					
Zwykły		0,98 gr	(4,53 gr)	15,00 gr	6,61 gr
Rozwodniony		0,70 gr	(3,50 gr)	10,00 gr	5,02 gr

Uwaga: Powyższy wariant 1 ilustruje prezentację sprawozdania z całkowitych dochodów w kształcie pojedynczego sprawozdania oraz agreguje pozycje kosztów według kosztów funkcjonalnych. Wariant 2 (patrz następne strony) ilustruje sprawozdanie z całkowitych dochodów w kształcie podwójnego sprawozdania i dzieli koszty według układu rodzajowego. Kształt sprawozdania zastosowany dla celów skróconej sprawozdawczości śródrocznej powinien być zgodny z kształtem zastosowanym w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Niezależnie od kształtu sprawozdania (pojedynczy czy podwójny) jednostka ma różne możliwości dostosowania składników prezentowanych w sprawozdaniu z całkowitych dochodów czy w notach objaśniających. Jeżeli spółka ujawniła pewne informacje w jej rocznym sprawozdaniu finansowym, informacje te nie zawsze muszą być wymagane dla celów sprawozdawczości śródrocznej, za wyjątkiem ujawnień wymaganych przez MSR 34.16 (patrz lista kontrolna zgodności z MSR 34 załączona do niniejszego Przewodnika).

Wzorcowe Śródroczne Sprawozdanie Finansowe 2009

Skonsolidowane Sprawozdanie z Całkowitych Dochodów za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku [Wariant 2]

	Nota nr	Okres trzech miesięcy zakończony		Okres sześciu miesięcy zakończony	
		30/06/2009	30/06/2008	30/06/2009	30/06/2008
		PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Działalność kontynuowana					
Przychody ze sprzedaży		255 931	162 492	450 077	297 336
Pozostałe przychody operacyjne		6 227	4 236	8 650	6 037
Zmiana stanu produktów	5	14 908	(9 028)	5 446	7 329
Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki		-	-	-	-
Zużycie surowców i materiałów		(190 506)	(94 062)	(283 336)	(167 366)
Koszty świadczeń pracowniczych		(70 574)	(60 350)	(133 100)	(111 760)
Amortyzacja		(8 382)	(6 232)	(14 302)	(12 498)
Pozostałe koszty		-	-	(695)	(1 404)
Zysk (strata) na działalności operacyjnej		7 604	(2 944)	32 740	17 674
Przychody finansowe		78	321	2 927	1 043
Koszty finansowe		(6 500)	(4 873)	(11 859)	(8 492)
Zysk ze zbycia jednostek stowarzyszonych	10	582	-	582	-
Udział w zyskach jednostek stowarzyszonych		1 042	839	4 818	1 669
Zysk (strata) przed opodatkowaniem		2 806	(6 657)	29 208	11 894
Podatek dochodowy	6	(1 332)	1 616	(4 598)	(1 290)
Zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej		1 474	(5 041)	24 610	10 604
Działalność zaniechana					
Zysk (strata) netto z działalności zaniechanej	14	5 962	1 460	2 691	(1 168)
Zysk (strata) netto		7 436	(3 581)	27 301	9 436
Zysk/ strata netto przypadający:					
Akcjonariuszom jednostki dominującej		7 138	(3 982)	20 705	6 776
Udziałowcom mniejszościowym		298	401	6 596	2 660
		7 436	(3 581)	27 301	9 436
Zysk (strata) na jedną akcję (w zł/gr na jedną akcję)					
Z działalności kontynuowanej i zaniechanej:					
Zwykły		5,94 gr	(3,30 gr)	17,24 gr	17,24 gr
Rozwodniony		4,26 gr	(2,56 gr)	11,50 gr	4,28 gr
Z działalności kontynuowanej:					
Zwykły		(0,98 gr)	(4,53 gr)	15,00 gr	6,61 gr
Rozwodniony		(0,70 gr)	(3,50 gr)	10,00 gr	5,02 gr

**Skonsolidowane Sprawozdanie z Całkowitych Dochodów
za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku
[Wariant 2]
cd.**

	Nota nr	Okres trzech miesięcy zakończony		Okres sześciu miesięcy zakończony	
		30/06/2009	30/06/2008	30/06/2009	30/06/2008
		PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Zysk (strata) netto		7 436	(3 581)	27 301	9 436
Inne całkowite dochody					
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych		1 548	983	3 351	1 023
Skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży		819	(74)	(233)	(125)
Rachunkowość zabezpieczeń		(144)	(125)	(412)	77
Skutki aktualizacji majątku trwałego	9	-	-	32 094	(2 113)
Zyski i straty aktuarialne		-	-	-	-
Udział w innych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych		-	-	-	-
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych dochodów		-	-	(4 695)	380
Inne całkowite dochody razem (netto)		2 223	784	30 105	(758)
Całkowite dochody ogółem		9 659	(2 797)	57 406	8 678
Całkowity dochód ogółem przypadający:					
Akcjonariuszom jednostki dominującej		9 361	(3 198)	50 810	6 018
Udziałowcom mniejszościowym		298	401	6 596	2 660
		9 659	(2 797)	57 406	8 678

**Skonsolidowane Sprawozdanie z Sytuacji Finansowej
za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku**

	Nota nr	<u>Stan na 30/06/2009</u> PLN'000	<u>Stan na 31/12/2008</u> PLN'000
AKTYWA			
Aktywa trwałe			
Rzeczowe aktywa trwałe	9	622 227	567 512
Wartość firmy	11	3 010	3 562
Pozostałe wartości niematerialne		26 985	21 294
Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych	10	50 518	12 204
Aktywa z tytułu podatku odroczonego		4 118	3 872
Należności z tytułu leasingu finansowego		84 937	103 565
Pozostałe aktywa finansowe		13 373	25 432
Pozostałe aktywa		<u>7 746</u>	<u>12 908</u>
Aktywa trwałe razem		<u>812 914</u>	<u>750 349</u>
Aktywa obrotowe			
Zapasy		108 199	91 815
Należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności		181 464	142 062
Należności z tytułu leasingu finansowego		54 713	49 674
Instrumenty pochodne		1 836	1 798
Pozostałe aktywa finansowe		35 407	27 932
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty		<u>5 609</u>	<u>1 175</u>
Aktywa obrotowe razem		<u>387 228</u>	<u>314 456</u>
Aktywa razem		<u>1 200 142</u>	<u>1 064 805</u>

**Skonsolidowane Sprawozdanie z Sytuacji Finansowej
za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku
cd.**

	Nota nr	Stan na 30/06/2009 PLN'000	Stan na 31/12/2008 PLN'000
PASYWA			
Kapitał własny			
Wyemitowany kapitał akcyjny	13	142 343	142 343
Kapitał rezerwowy		68 732	37 341
Zyski zatrzymane		174 059	159 119
Kapitały przypadające akcjonariuszom jednostki dominującej		385 134	338 803
Kapitały przypadające udziałowcom mniejszościowym		17 917	5 576
Razem kapitał własny		403 051	344 379
Zobowiązania długoterminowe			
Długoterminowe pożyczki i kredyty bankowe	12	477 966	490 393
Zobowiązania z tytułu leasingu finansowego		5 923	1 244
Zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych		30 714	42 760
Rezerwa na podatek odroczony		12 025	2 972
Rezerwy długoterminowe		2 118	-
Zobowiązania długoterminowe razem		528 746	537 369
Zobowiązania krótkoterminowe			
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania		80 862	48 890
Krótkoterminowe pożyczki i kredyty bankowe	12	171 352	128 633
Zobowiązania z tytułu leasingu finansowego		1 470	1 483
Bieżące zobowiązania podatkowe		8 229	1 986
Rezerwy krótkoterminowe		6 432	2 065
Zobowiązania krótkoterminowe razem		268 345	183 057
Zobowiązania razem		797 091	720 426
Pasywa razem		1 200 142	1 064 805

Skonsolidowane Sprawozdanie ze Zmian w Kapitale Własnym za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku

	Kapitał podstawowy	Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny rzeczowych aktywów trwałych	Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny inwestycji	Kapitał rezerwowy na zabezpieczenia	Kapitał rezerwowy na przewalutowanie	Kapitał rezerwowy ogółem	Zyski zatrzymane	Przypadające akcjonariuszom jednostki dominującej	Przypadające udziałowcom mniejszościowym	Razem
	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Stan na 1 stycznia 2008 roku	142 343	39 552	6 875	1 501	(7 329)	-	149 878	332 820	1 158	333 978
Wpływ zmiany zasad księgowania katalogów zamówień (nota nr 2)	-	-	-	-	-	-	(92)	(92)	-	(92)
Po przekształceniu	142 343	39 552	6 875	1 501	(7 329)	-	149 786	332 728	1 158	333 886
Zysk/ strata za okres	-	-	-	-	-	-	6 776	6 776	2 660	9 436
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych	-	-	-	-	1 023	-	-	1 023	-	1 023
Skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży	-	-	(125)	-	-	-	-	(125)	-	(125)
Rachunkowość zabezpieczeń	-	-	-	77	-	-	-	77	-	77
Skutki aktualizacji majątku trwałego	-	(2 113)	-	-	-	-	-	(2 113)	-	(2 113)
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych dochodów	-	380	-	-	-	-	-	380	-	380
Ujęte przychody i koszty razem	-	(1 733)	(125)	77	1 023	-	6 776	6 018	2 660	8 678
Wyplata dywidend	-	-	-	-	-	-	(14 472)	(14 472)	-	(14 472)
Stan na 30 czerwca 2008 roku	142 343	37 819	6 750	1 578	(6 306)	-	142 090	324 274	3 818	328 092

Skonsolidowane Sprawozdanie ze Zmian w Kapitale Własnym za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku cd.

	Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny rzeczowych aktywów trwałych	Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny inwestycji	Kapitał rezerwowy na zabezpie- czenia	Kapitał rezerwowy na przewa- lutowanie	Kapitał rezerwowy ogółem	Zyski zatrzy- mane	Przypada- jąca akcjo- nariuszom jednostki dominu- jącej	Przypada- jąca udziało- wcom mniejszo- ściowym	Razem	
	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000	
Stan na 1 stycznia 2009 roku	142 343	34 418	6 390	1 156	(4 623)	-	159 119	338 803	5 576	344 379
Zysk/ strata za okres	-	-	-	-	-	20 705	20 705	6 596	27 301	
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych	-	-	-	-	3 351	-	3 351	-	3 351	
Skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży	-	-	(233)	-	-	-	(233)	-	(233)	
Rachunkowość zabezpieczeń	-	-	-	(412)	-	-	(412)	-	(412)	
Skutki aktualizacji majątku trwałego	-	32 094	-	-	-	-	32 094	-	32 094	
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych dochodów	-	(4 695)	-	-	-	-	(4 695)	-	(4 695)	
Ujęte przychody i koszty razem	-	27 399	(233)	(412)	3 351	20 705	50 810	6 596	57 406	
Wyplata dywidend	-	-	-	-	-	(5 765)	(5 765)	-	(5 765)	
Różnica wynikająca ze sprzedaży udziałów w spółce zależnej B (nota nr 14)	-	-	-	-	-	1 286	1 286	3 214	4 500	
Udziały nie sprawujące kontroli uzyskanie z przejęcia spółki zależnej X (nota nr 15)	-	-	-	-	-	-	-	2 531	2 531	
Stan na 30 czerwca 2009 roku	142 343	61 817	6 157	744	(1 272)	1 286	174 059	385 134	17 917	403 051

Uwaga: Powyższe sprawozdanie jest zgodne z wymogami określonymi w paragrafie 106 MSR 1, który określa, iż wszystkie składniki całkowitych dochodów ogółem muszą być prezentowane oddzielnie w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym. Niemniej jednak, przykład ilustracyjny sprawozdania ze zmian w kapitale własnym załączony do MSR 1 nie zawiera tak szczegółowego zestawienia danych bezpośrednio w sprawozdaniu.

RMSR rozważa obecnie złożenie propozycji zmodyfikowania wymogów określonych w paragrafie 106 MSR 1 w celu uniknięcia wymogów duplikowania informacji przedstawianych już w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Skonsolidowane Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych
za okres zakończony 30 czerwca 2009 roku

	Nota nr	Okres sześciu miesięcy zakończony	
		30/06/2009	30/06/2008
		PLN'000	PLN'000
Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej		6 048	4 648
Zwiększenia składników rzeczowych aktywów trwałych	9	(57 527)	(28 940)
Przejęcie udziałów jednostek stowarzyszonych	10	(34 519)	-
Przejęcie jednostek zależnych	15	(9 491)	-
Wpływy z tytułu zbycia składników rzeczowych aktywów trwałych	9	33 386	9 827
Wpływy z tytułu zbycia jednostek zależnych	14	30 900	-
Wpływy z tytułu zbycia udziałów w jednostkach zależnych	14	4 500	-
Wpływy z tytułu zbycia udziałów w jednostkach stowarzyszonych	10	1 245	-
Inne przepływy pieniężne z działalności inwestycyjnej (netto)		2 600	(17 941)
Środki pieniężne wygenerowane na działalności operacyjnej		(28 906)	(37 054)
Otrzymane kredyty	12	50 000	30 000
Spłaty kredytów	12	(19 818)	(18 230)
Dywidendy zapłacone	8	(5 765)	(14 472)
Inne przepływy pieniężne z działalności finansowej (netto)		2 875	(3 647)
Środki pieniężne otrzymane (wykorzystane) w działalności finansowej		27 292	(6 349)
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty netto otrzymane		4 434	3 077
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty na dzień 1 stycznia		1 175	2 033
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty na dzień 30 czerwca		5 609	5 110
Środki pieniężne na rachunkach bankowych i w kasie			

1. Oświadczenie o zgodności

Niniejsze Skrócone Śródroczne Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe Grupy zostało sporządzone zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości ("MSR") 34 - Śródroczna Sprawozdawczość Finansowa ("MSR 34") oraz zgodnie z odpowiednimi standardami rachunkowości mającymi zastosowanie do śródrocznej sprawozdawczości finansowej przyjętymi przez Unię Europejską, opublikowanymi i obowiązującymi w czasie przygotowywania Śródrocznego Skonsolidowanego Sprawozdania Finansowego

2. Stosowane zasady rachunkowości

Skonsolidowane skrócone sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z koncepcją kosztu historycznego, za wyjątkiem aktualizacji wyceny niektórych aktywów trwałych i instrumentów finansowych.

Grupa zastosowała taką samą politykę rachunkowości, prezentacji danych i wycenę jaką zastosowała w odniesieniu do rocznego okresu sprawozdawczego zakończonego 31 grudnia 2008 roku, za wyjątkiem następujących regulacji, które Grupa zastosowała po raz pierwszy sporządzając niniejsze skrócone skonsolidowane sprawozdanie finansowe:

MSSF 8 „Segmenty operacyjne”

(opublikowany w dniu 30 listopada 2006 roku i zatwierdzony w UE w dniu 21 listopada 2007 roku, i mający zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się w dniu 1 stycznia 2009 i później)

Standard zastępuje MSR 14 „Sprawozdawczość według segmentów działalności” i wymaga między innymi by segmenty operacyjne były określane na podstawie sprawozdań wewnętrznych dotyczących komponentów jednostki gospodarczej podlegających okresowym przeglądom dokonywanym przez członka kierownictwa odpowiedzialnego za podejmowanie decyzji operacyjnych, w celu alokacji zasobów do poszczególnych segmentów i oceny ich działania. Standard został zastosowany przez Grupę retrospektywnie, zgodnie z wymogami przejściowymi. Zastosowanie Standardu nie miało wpływu na uprzednio wykazane skonsolidowane wyniki finansowe oraz wartość kapitałów własnych, zaś zmiany prezentacyjne wynikające z jego implementacji przedstawiono w Nocie nr 3.

Zmiany do MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”

(opublikowane w dniu 6 września 2007 i zatwierdzona w UE w dniu 17 grudnia 2008 roku i mające zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się w dniu 1 stycznia 2009 i później)

Zmiany obejmują nazewnictwa podstawowych sprawozdań finansowych oraz prezentacji sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów oraz sprawozdania ze zmian w kapitale własnym. Grupa zastosowała do niniejszego sprawozdania finansowego znowelizowany standard wprowadzając zmiany w sposób retrospektywny. Zmiany powyższego standardu nie mają wpływu na uprzednio wykazane skonsolidowane wyniki finansowe oraz wartość kapitałów własnych, a jedynie na prezentację sprawozdań finansowych oraz tytułu tych sprawozdań.

MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych” (wersja z roku 2008)

Połączenie jednostek gospodarczych (opublikowana w dniu 10 stycznia 2008 i zatwierdzona w UE w dniu 3 czerwca 2009 roku i mająca zastosowanie w odniesieniu do połączeń z datą przejścia przypadającą na początku lub w trakcie pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie).

MSSF 3 (w wersji z roku 2008) przyjęto przed datą wejścia w życie i stosuje się prospektywnie do połączeń jednostek gospodarczych o dacie przejścia przypadającej 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie. Jego przyjęcie wpłynęło na rozrachunki księgowe przejścia spółki zależnej X w bieżącym okresie sprawozdawczym.

Wpływ MSSF 3 (2008) „Połączenie jednostek gospodarczych”:

- umożliwienie indywidualnego dla każdej transakcji wyboru metody wyceny udziałów niesprawujących kontroli (wcześniej określanych jako „udziały mniejszościowe”). W bieżącym okresie, przy rozliczaniu przejścia spółki zależnej X, Grupa zdecydowała się na zastosowanie wyceny udziałów niesprawujących kontroli w wartości godziwej. Wobec tego wartość firmy ujęta w związku z przejściem odzwierciedla wpływ różnicy między wartością godziwą udziałów niesprawujących kontroli a ich udziałem w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto jednostki przejmowanej;
- zmienia sposób ujmowania i dalsze wymogi rachunkowości dotyczące przychodu warunkowego. W poprzedniej wersji Standardu przychód warunkowy ujmowano na dzień przejścia wyłącznie wtedy, gdy spełniał on kryteria prawdopodobieństwa i wiarygodności. Zmodyfikowany standard przychód z tytułu przejścia zawsze obejmuje wartość godziwą przychodów warunkowych. Po określeniu wartości godziwej przychodów warunkowych na dzień przejścia wprowadza się kolejne korekty w odniesieniu do wartości firmy – wyłącznie w zakresie, w jakim odzwierciedla ona wartość godziwą na dzień przejścia i tylko w „okresie wyceny” (czyli maksimum 12 miesięcy od daty przejścia). W poprzedniej wersji Standardu korekty przychodów zawsze dokonywano w odniesieniu do wartości firmy;
- jeżeli połączenie jednostek gospodarczych jest w istocie uprawomocnieniem wcześniej istniejącej relacji

między Grupą a jednostką przejmowaną, wymaga ujęcia rozliczenia zysku lub straty wycenione w wartości godziwej relacji pozaumownych oraz

- wymaga rozliczenia kosztów związanych z przejęciem oddzielnie od kosztów połączenia jednostek gospodarczych, co powoduje ich ujmowanie w momencie poniesienia, podczas gdy wcześniej rozliczano je w ramach kosztów przejęcia.

Te zmiany zasad miały następujący wpływ na rozliczenie przejęcia spółki zależnej X w bieżącym okresie:

Sprawozdanie z sytuacji finansowej	30/06/2009 (tys. PLN)
Kwota, o jaką wartość godziwa udziałów niesprawujących kontroli w spółce X przewyższa wartość godziwą możliwych do zidentyfikowania aktywów netto (odzwierciedloną w udziałach niesprawujących kontroli)	157
Zobowiązanie ujęte w odniesieniu do wartości godziwej przychodów warunkowych, które nie zostałyby ujęte w poprzedniej wersji Standardu (odzwierciedlonych w rezerwach) 75	
Korekta przychodów z zakupu odzwierciedlająca rozliczenie kosztów postępowania sądowego przeciw spółce X (wynik finansowy)	40
Koszty związane z przejęciem rozliczane w kosztach w chwili poniesienia (wynik finansowy)	<u>(145)</u>
Dodatkowa wartość firmy ujęta w wyniku przyjęcia MSSF 3 (2008)	<u>127</u>

Sprawozdanie z całkowitych dochodów	30/06/2009 (tys. PLN)
Zysk ujęty dla odzwierciedlenia rozstrzygnięcia procesu sądowego wytoczonego przez Grupę firmie spółce X	40
Koszty związane z przejęciem rozliczone w kosztach w chwili poniesienia	<u>(145)</u>
Spadek zysku za okres w wyniku przyjęcia MSSF 3 (2008)	<u>(105)</u>

Zmodyfikowany Standard wymaga również ujawnienia dodatkowych informacji dotyczących połączenia jednostek gospodarczych w danym okresie (patrz nota 15).

Na wyniki przyszłych okresów mogą mieć wpływ odpisy z tytułu utraty wartości zwiększonej wartości firmy oraz potencjalne zmiany zobowiązań ujętych z tytułu przychodów warunkowych.

Zmodyfikowany Standard będzie również oddziaływał na rozliczanie połączenia jednostek gospodarczych w przyszłych okresach sprawozdawczych, ale wpływ ten można określić dopiero po zapoznaniu się ze szczegółami przyszłych transakcji połączenia jednostek gospodarczych.

MSR 27 (wersja z 2008 roku) „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”

(opublikowana w dniu 6 września 2007 i zatwierdzona w UE w dniu 17 grudnia 2008 roku i mająca zastosowanie w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie.)

MSR 27 (2008) przyjęto przed datą wejścia w życie od 1 stycznia 2009 roku i stosuje się go prospektywnie. Zmodyfikowany Standard doprowadził do zmiany zasad rachunkowości Grupy w odniesieniu do wzrostu lub spadku udziałów właścicielskich w jednostkach zależnych. W poprzednich latach, z braku szczegółowych wymogów MSSF, zwiększenie udziałów w jednostkach zależnych traktowano tak samo, jak ich przejęcie, a wartość godziwa lub zysk z transakcji zakupu były ujmowane w odpowiednich pozycjach. Wpływ zmniejszenia udziałów w jednostkach zależnych, nieoznaczał utraty kontroli (różnica między uzyskanymi przychodami a wartością bilansową zbytych udziałów netto) ujmowano w wyniku finansowym. W wersji MSR 27 z 2008 roku wszystkie zwiększenia i zmniejszenia takich udziałów ujmuje się w kapitale własnym, bez wpływu na wartość firmy czy wynik finansowy.

W przypadku utraty kontroli nad jednostką zależną w wyniku transakcji, zdarzenia lub innych okoliczności, zmodyfikowana wersja Standardu wymaga od Grupy wyksięgowania wszystkich aktywów, zobowiązań i udziałów niesprawujących kontroli w wartościach bilansowych. Udziały zachowane w byłej jednostce zależnej ujmuje się w wartości godziwej na dzień utraty kontroli. Zyski lub straty związane z utratą kontroli ujmuje się w wyniku finansowym jako różnicę między wpływami a tymi korektami.

W odniesieniu do zbycia części udziałów w jednostce B, wpływ zmiany zasad rachunkowości wyraża się poprzez ujęcie różnicy w kwocie 1,286 mln PLN między wygenerowanymi przychodami a przeniesieniem z kapitału własnego jednostki dominującej do udziałów niesprawujących kontroli bezpośrednio w kapitale własnym. Zgodnie z poprzednio obowiązującymi zasadami rachunkowości kwotę tę ujęto by w wyniku finansowym. Wobec tego zmiana zasad rachunkowości spowodowała zmniejszenie zysku za okres o kwotę 1,286 mln PLN.

Zmodyfikowany Standard będzie również oddziaływał na rozliczanie zmian wielkości udziałów w przyszłych okresach sprawozdawczych, ale wpływ ten można określić dopiero po zapoznaniu się ze szczegółami przyszłych transakcji.

MSR 28 (2008) „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”

(Obowiązuje odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie.)

MSR 28 (2008) przyjęto przed datą wejścia w życie w bieżącym okresie sprawozdawczym. Zasada przyjęta w MSR 27 (2008), że zmianę podstawy wymiaru ujmuje się jako zbycie i ponowne przejęcie w wartości godziwej, została rozszerzona przez wprowadzenie zmian do MSR 28, tak że w przypadku utraty znaczącego wpływu, inwestor wycenia w wartości godziwej wszelkie inwestycje posiadane w byłej jednostce stowarzyszonej.

Zmiana ta wpłynęła na rozliczenie częściowego zbycia udziałów Grupy w spółce K Plus w okresie sprawozdawczym. Różnica w kwocie 360.000 PLN między wartością bilansową a wartością godziwą udziałów zachowanych w spółce K Plus została ujęta w wyniku finansowym za okres sprawozdawczy po potrąceniu podatku w kwocie 175.000 PLN.

W przypadku zastosowania poprzednich zasad rachunkowości obowiązujących w Grupie wartość bilansowa zachowanej inwestycji zostałaby uznana za koszt i ujęta jako inwestycję dostępną do sprzedaży zgodnie z MSR 39, a zmiana wartości godziwej (i dotyczącego jej podatku) zostałaby ujęta w pozostałych dochodach ogółem. Zysk ujęty za rok 2008 zwiększył się zatem o 104.000 PLN w efekcie zmiany zasad rachunkowości. Zwiększenie to zostanie skompensowane zmniejszeniem zysku o tę samą kwotę w chwili zbycia inwestycji w przyszłych okresach rozliczeniowych.

MSSF (2008) „Poprawki do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej”

(opublikowane w dniu 22 maja 2008 roku oraz zatwierdzone w UE w dniu 23 stycznia 2009 roku)

Zmiany do standardów obejmują 35 poprawek w 20 standardach oraz doprecyzowują wymagane ujęcia księgowe w sytuacjach, w których poprzednio dopuszczana była dowolność interpretacji. Zmiany te spowodowały konieczność dokonania zmian w szczegółach polityki rachunkowości Grupy. Jedyna zmiana zawarta w dorocznych poprawkach, która ma materialny wpływ na politykę rachunkowości Grupy jest zmiana do MSR 38 "Wartości niematerialne", która dopuszcza ujmowanie jako rozliczenie międzyokresowe czynne koszty reklam i promocji do momentu pozyskania przez jednostkę prawa dostępu do zakupionych towarów lub do momentu otrzymania usługi. Forma reklamy w postaci katalogów zamówień przez internet została podana jako specyficzny przykład formy działalności reklamy i promocji. Grupa w przeszłości ujmowała zapas katalogów jako aktywa do momentu ich rozchodu. Zmiany do MSR 38 zostały zastosowane retrospektywnie zgodnie z przepisami przejściowymi i wpłynęły na zmniejszenie salda zapasów na dzień 1 stycznia 2008 roku w wysokości 132.000 PLN i rozpoznanie aktywów z tytułu podatku odroczonego w wysokości 40.000 PLN na ten sam dzień doprowadzając do zmian netto w zyskach zatrzymanych na dzień 1 stycznia 2009 roku w wysokości 92.000 PLN. [Koszty marketingowe/ materiały i towary wykorzystane] w okresie sześciu miesięcy zakończonym 30 czerwca 2009 roku zostały zwiększone o 12.000 PLN (2008: 7.000 PLN), oraz podatek odroczonego został zmniejszony o 4.000 PLN (2008: 2.000 PLN). Zmiany na dzień 30 czerwca 2009 roku wpłynęły na zwiększenie zapasów o kwotę 63.000 PLN (2008: 85.000 PLN), zwiększenie aktywów z tytułu podatku odroczonego o kwotę 40.000 PLN (2008: 40.000 PLN), zmniejszenie rezerw na podatek odroczonego w kwocie 6.000 PLN (2008: 2.000 PLN) oraz zmniejszenie zysków zatrzymanych o kwotę 17.000 PLN (2008: 43.000 PLN).

3. Segmenty operacyjne

Uwaga: Poniższe informacje dotyczące segmentów zgodnie z wymogami MSSF 8 „Segmenty operacyjne” powinny zostać przedstawione w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy z jednostką dominującą (oraz w odrębnym czy jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki):

- której instrumenty dłużne lub kapitałowe znajdują się w obrocie publicznym; lub
- która składa, lub jest w trakcie składania (skonsolidowanego) sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innej uprawnionej organizacji dla celów emisji dowolnej klasy instrumentów na rynku publicznym.

Od 1 stycznia 2009 roku Grupa zastosowała nowy MSSF 8 „Segmenty operacyjne”. Zgodnie z wymogami MSSF 8, należy identyfikować segmenty operacyjne w oparciu o wewnętrzne raporty dotyczące tych elementów Grupy, które są regularnie weryfikowane przez osoby decydujące o alokacji zasobów do danego segmentu i oceniające jego wyniki finansowe. Dla porównania, zgodnie z wymogami poprzednio obowiązującego MSR 14, jednostka była zobowiązana identyfikować dwa zestawy segmentów (branżowe i geograficzne) stosując kryteria ryzyka i korzyści, przy czym wewnętrzny system sprawozdawczości finansowej dla kluczowych członków kierownictwa służył wyłącznie jako punkt wyjściowy do identyfikacji takich segmentów. W związku z tym po przyjęciu MSSF 8 zmieniła się identyfikacja segmentów sprawozdawczych występujących w Grupie.

W poprzednich latach informacje o segmentach prezentowane w raportach zewnętrznych analizowano na podstawie rodzaju towarów dostarczanych przez jednostki operacyjne Grupy (np. sprzęt elektroniczny, sprzęt rekreacyjny, działalność budowlana, motorowery i pozostałe). Tymczasem informacje sporządzane dla osób decydujących w Grupie o przydziale zasobów i oceniających wyniki finansowe segmentu koncentrują się raczej na grupach nabywców każdego rodzaju towarów. Główne grupy nabywców obejmują: sprzedaż bezpośrednią do wiodących klientów, odbiorców hurtowych, detalicznych oraz sprzedaż przez internet. Segmenty Grupy objęte sprawozdawczością zgodnie z MSSF 8 są zatem następujące:

Sprzęt elektroniczny:

- sprzedaż bezpośrednia
- odbiorcy hurtowi i detaliczni
- sprzedaż internetowa

Sprzęt rekreacyjny:

- odbiorcy hurtowi
- odbiorcy detaliczni

Pozostałe

Segment "Sprzęt rekreacyjny" zajmuje się dostawą łodzi, sprzętu sportu wodnego oraz motorowerów (jako działalność zaniechana, patrz poniżej).

Pozostałe segmenty Grupy to działalność badań i rozwoju, sprzedaży, usług specjalistycznych świadczeń informatycznych, usługi leasingu, usługi przechowywania specjalistycznych urządzeń technicznych jak i usługi sprzedaży.

W poprzednich latach Grupa zajmowała się działalnością sprzedaży motorowerów, którą wykazywała jako oddzielny segment zgodnie z MSR 14. Działalności tej zaniechano z dniem 30 kwietnia 2009 roku (zob. notę nr 14). Dla celów MSSF 8, działalność ta została uwzględniona w segmencie sprawozdawczym „Sprzęt rekreacyjny”.

Poniżej przedstawiono informacje o segmentach sprawozdawczych Grupy. Kwoty wykazane za lata ubiegłe zostały przedstawione zgodnie z wymogami MSSF 8.

Wzorcowe Śródroczne Sprawozdanie Finansowe 2009

Poniżej przedstawiono analizę przychodów i wyników Grupy w poszczególnych segmentach objętych sprawozdawczością:

	Przychody		Zysk w segmencie	
	Okres trzech miesięcy zakończony		Okres sześciu miesięcy zakończony	
	30/06/2009	30/06/2008	30/06/2009	30/06/2008
	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Działalność kontynuowana				
Sprzęt elektroniczny:				
- Główni odbiorcy	99 187	64 116	7 642	4 309
- Odbiorcy hurtowi i detaliczni	84 106	43 339	6 719	2 895
- Sprzedaż internetowa	81 117	40 746	6 339	2 693
Sprzęt rekreacyjny:				
- Odbiorcy hurtowi	98 411	83 554	7 722	5 589
- Odbiorcy detaliczni	79 700	50 339	6 319	3 367
Pozostałe	7 556	15 242	933	1 487
Razem z działalności kontynuowanej	450 077	297 336	35 674	20 340
Koszty administracji centralnej i wynagrodzenie zarządu			(2 934)	(2 646)
Koszty finansowe			(11 859)	(8 492)
Przychody finansowe			2 927	1 043
Zyski ze zbycia udziałów w jednostkach stowarzyszonych			582	-
Udział w zyskach jednostek stowarzyszonych			4 818	1 649
Zysk przed opodatkowaniem (działalność kontynuowana)			29 208	11 894
Działalność zaniechana				
Motorowery:				
- Odbiorcy hurtowi	35 714	34 977	557	879
- Odbiorcy detaliczni	28 033	20 288	(625)	(1 829)
Razem z działalności zaniechanej	63 747	55 265	(68)	(950)
Koszty administracji centralnej i wynagrodzenie zarządu			(386)	(362)
Zysk ze zbycia działalności motorowerów			3 883	-
Zysk przed opodatkowaniem (działalność zaniechana)			3 429	(1 312)
Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana i zaniechana)			(5 336)	(1 146)
Przychody skonsolidowane (za wyjątkiem przychodów finansowych) oraz zysk za rok obrotowy	513 824	352 601	27 301	9 436

Powyższe przychody stanowią przychody od klientów zewnętrznych.

Zysk segmentów to zysk wygenerowany przez poszczególne segmenty bez alokacji kosztów administracji centralnej i wynagrodzenia zarządu, udziału w zyskach jednostek stowarzyszonych, przychodów i kosztów finansowych. Informacje te przekazuje się osobom decydującym o przydziale zasobów i oceniającym wyniki finansowe segmentu.

Wzorcowe Śródroczne Sprawozdanie Finansowe 2009

Poniżej przedstawiono analizę aktywów Grupy w poszczególnych segmentach objętych sprawozdawczością:

	Stan na 30/06/2009	Stan na 31/12/2008
	PLN'000	PLN'000
Działalność kontynuowana		
Sprzęt elektroniczny:		
- Główni odbiorcy	191 561	159 454
- Odbiorcy hurtowi i detaliczni	165 567	107 133
- Sprzedaż internetowa	160 571	102 150
Sprzęt rekreacyjny (za wyjątkiem działalności motorowerów):		
- Odbiorcy hurtowi	189 828	206 792
- Odbiorcy detaliczni	158 635	124 573
Pozostałe	22 462	37 910
Razem z działalności kontynuowanej	888 624	738 012
Działalność zaniechana		
Motorowery:		
- Odbiorcy hurtowi	-	86 995
- Odbiorcy detaliczni	-	52 091
Razem z działalności zaniechanej	-	139 086
Razem aktywa segmentów	888 624	877 098

4. Działalność w okresie śródrocznym

[Należy ujawnić informacje dotyczące działalności sezonowej, cyklicznej w czasie okresu. Specyficzne, nietypowe pozycje mogące mieć wpływ ze względu na ich charakter lub wielkość na wartość aktywów, pasywów, zysk netto lub przepływy pieniężne powinny zostać tutaj ujawnione.]

5. Zmiany stanu produktów/ kosztów własnych sprzedaży

W pozycji [zmian stanu produktów i produktów w toku/ kosztów własnych sprzedaży] dla okresu sześciu miesięcy zakończonych 30 czerwca 2009 roku zawarta jest kwota w wysokości 2,79 mln PLN stanowiący odpis z tytułu utraty wartości w celu zredukowania wartości bilansowej zapasów do ich wartości odzyskiwalnej netto. Odpis ten został rozpoznany w okresie trzech miesięcy zakończonym 31 marca 2009 roku.

6. Podatek dochodowy

Podatek dochodowy za okres śródroczny został rozliczony w czasie i określony na podstawie oszacowanej efektywnej średniorocznej stawki podatkowej wg stawki na poziomie 14% (6 miesięcy zakończone 30 czerwca 2008: stawka na poziomie 18%)

7. Zysk przypadający na jedną akcję

Działalność kontynuowana i zaniechana

Wyczenie podstawowego zysku na jedną akcję i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję zostało oparte na następujących informacjach:

Wzorcowe Śródroczne Sprawozdanie Finansowe 2009

	Okres trzech miesięcy zakończony		Okres sześciu miesięcy zakończony	
	30/06/2009	30/06/2008	30/06/2009	30/06/2008
	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Zyski				
Zysk netto danego roku dla celów wyliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku na jedną akcję (podlegający podziałowi pomiędzy akcjonariuszy jednostki dominującej)	7 138	(3 982)	20 705	6 776
Liczba wyemitowanych akcji	'000	'000	'000	'000
Średnia ważona liczba akcji zwykłych wykorzystana do obliczenia podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję	120 111	120 111	120 111	120 111
Efekt rozwodnienia potencjalnej liczby akcji zwykłych	47 430	35 317	59 981	38 216
Średnia ważona liczba akcji zwykłych wykorzystana do obliczenia zysku rozwodnionego przypadającego na jedną akcję	167 541	155 428	180 092	158 327
Działalność kontynuowana				
Zyski zostały obliczone w sposób jak niżej:				
	Okres trzech miesięcy zakończony	Okres sześciu miesięcy zakończony	Okres trzech miesięcy zakończony	Okres sześciu miesięcy zakończony
	30/06/2009	30/06/2008	30/06/2009	30/06/2008
	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Zysk netto danego okresu podlegający podziałowi między akcjonariuszy jednostki dominującej	7 138	(3 982)	20 705	6 776
Wyłączenie wyniku na działalności zaniechanej za okres	(5 962)	(1 460)	(2 691)	1 168
Zysk z działalności kontynuowanej wykazany dla celów wyliczenia zysku podstawowego i rozwodnionego przypadającego na jedną akcję	1 176	(5 442)	18 014	7 944

Mianownik użyty w formułach jest taki sam jak dla celów wyliczenia podstawowego zysku na jedną akcję i rozwodnionego zysku na jedną akcję.

8. Dywidendy

W okresie śródrocznym została wypłacona dywidenda akcjonariuszom w wysokości 4,8 gr (2008: 12,05 gr) na akcję.

9. Rzeczowe aktywa trwałe

W bieżącym okresie Grupa przeznaczyła ok. 57 mln PLN na końcowy etap budowy nowego budynku biurowego oraz na zwiększenia zdolności produkcyjnych w fabryce znajdującej się w kraju B.

Grupa również dokonała zbycia określonych maszyn i narzędzi o łącznej wartości bilansowej w wysokości 30 mln PLN. Wpływy ze sprzedaży z tego tytułu wynosiły 33 mln PLN.

Grupa dokonała przeszacowania gruntów i budynków w kraju B na dzień 31 marca 2009 roku i rozpoznała nadwyżkę z tytułu przeszacowania w wysokości 32,09 mln PLN. Niezależna wycena gruntów i budynków Grupy została dokonana przez Firmę Rzeczoznawca. Zarząd jest przekonany, iż wartość bilansowa gruntów i budynków na dzień 30 czerwca 2009 roku nie odbiega istotnie od ich wartości godziwej.

10. Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych

25 maja 2009 roku Grupa przejęła 30 procent udziałów w spółce A Plus Sp. z o.o., spółkę znajdującą się w kraju C i zajmującą się produkcją sprzętu elektronicznego. Wydatki na przejęcie wynosiły 34,5 miliona PLN.

Wzorcowe Śródroczne Sprawozdanie Finansowe 2009

Grupa posiadała 40% udziałów w spółce K Plus Sp. z o.o. na dzień 31 grudnia 2008 r. i potraktowała tę spółkę jako inwestycję w jednostce stowarzyszonej. W czerwcu 2009 roku, spółka zbyła 30% udziałów tej spółki stronie trzeciej za 1,245 mln PLN. Grupa zachowała pozostałą część udziałów (10%) i traktuje je jako aktywa dostępne do sprzedaży. Transakcja ta spowodowała rozpoznanie wyniku w rachunku zysków i strat. Wyczerpanie wyniku poniżej:

	PLN'000
Wpływy ze zbycia	1 245
Zwiększenie: wartość godziwa inwestycji zrealizowana	360
Zmniejszenie: wartość bilansowa inwestycji na dzień utraty znaczącej kontroli	(1 023)
Zyski ze zbycia	582

Ze zrealizowanego zysku osiągniętego w bieżącym okresie potrącono podatek dochodowy w wysokości 143.000 PLN oraz rozpoznano podatek odroczony w wysokości 31.000 PLN w związku z rozpoznanem przychodów, które są opodatkowane dopiero w momencie zbycia pozostałych udziałów.

11. Wartość firmy

Wartość brutto

	2009	2008
	PLN'000	PLN'000
Stan na początek okresu sprawozdawczego (1 stycznia 2009 r.)	3 562	3 562
Dodatkowa wartość firmy ujęta z tytułu połączenia jednostki gospodarczej X Sp. z o.o. zachodzącej w ciągu okresu	467	-
Wyksięgowana po zbyciu jednostki zależnej A Sp. z o.o.	(1 019)	-
	301	3 562

Skumulowane odpisy aktualizacyjne z tytułu utraty wartości

Na dzień 1 stycznia i 30 czerwca 2009 roku	-	-
--	---	---

12. Kredyty i pożyczki

W ciągu bieżącego okresu sprawozdawczego, Grupa zaciągnęła nowy krótkoterminowy kredyt bankowy na łączną kwotę 50 mln PLN (2008: 30 mln PLN). Kredyt ten jest zaciągnięty ze zmienną stopą procentową i podlega spłacie w ciągu 1 roku. Operacja ta została dokonana w celu pokrycia krótkoterminowych wydatków. Spłaty pozostałych kredytów bankowych w kwocie 19,8 mln PLN (2008: 18,2 mln PLN) zostały dokonane zgodnie z wcześniej ujawnionym harmonogramem spłat.

13. Kapitał wyemitowany

Kapitał wyemitowany na dzień 30 czerwca 2009 roku wynosi 142.343.000 PLN. Nie wystąpiły żadne zmiany w wyemitowanym kapitale Spółki zarówno w bieżącym jak i w poprzednim okresie sprawozdawczym.

14. Zbycie jednostek zależnych

Zbycie udziałów w jednostkach zależnych

Spółka zbyła 31 stycznia 2009 roku 20% udziałów w spółce zależnej B Sp. z o.o. zmniejszając wielkość jej udziałów do 80%. Grupa otrzymała wpływy środków pieniężnych z tytułu w/w zbycia w wysokości 4,5 mln PLN.

Różnica pomiędzy kwotą wpływów a kwotą przekazanych udziałów mniejszościowych (o wartości 3,214 mln PLN) została ujęta bezpośrednio w kapitale własnym.

Zbycie jednostek zależnych (działalność zaniechana)

Grupa zbyła spółkę zależną A Sp. z o.o. dnia 30 kwietnia 2009 roku, która w całości zajmowała się działalnością operacyjną motorowerów. Wpływy w postaci środków pieniężnych z tytułu zbycia wynosiły 30,9 mln PLN.

Zysk / strata działalności zaniechanej za okres kształtowały się następująco:

	Okres miesiąca zakończony 30/04/2009	Okres 3 miesiący zakończony 30/06/2008	Okres 4 miesiący zakończony 30/04/2009	Okres 6 miesiący zakończony 30/06/2008
	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Zysk/ strata z działalności operacyjnej motorowerów za okres	2 079	146	(1 192)	(1 168)
Zysk ze sprzedaży działalności motorowerów	3 883	-	3 883	-
	5 962	146	2 691	(1 168)

Wyniki działalności operacyjnej motorowerów za odpowiednie okresy kształtowały się następująco:

	Okres miesiąca zakończony 30/04/2009	Okres 3 miesiący zakończony 30/06/2008	Okres 4 miesiący zakończony 30/04/2009	Okres 6 miesiący zakończony 30/06/2008
	PLN'000	PLN'000	PLN'000	PLN'000
Przychody	22 318	28 802	63 747	55 265
Koszty operacyjne	(19 011)	(25 209)	(61 311)	(54 474)
Koszty finansowe	(1 228)	(1 203)	(2 890)	(2 103)
Zysk/ strata przed opodatkowaniem	2 079	2 390	(454)	(1 312)
Podatek dochodowy	-	(930)	(738)	144
Zysk/ strata netto	2 079	1 460	(1 192)	(1 168)

Wzorcowe Śródroczne Sprawozdanie Finansowe 2009

Aktywa netto spółki zależnej A Sp. z o.o. na dzień zbycia kształtowały się następująco:

	PLN'000
Zbyte aktywa netto	25 998
Przyporządkowana część wartości firmy	<u>1 019</u>
	27 017
Zysk ze zbycia	3 883
Wpływy razem	<u>30 900</u>
Uregulowanie środkami pieniężnymi, wpływy pieniężne netto z tytułu zbycia	<u>30 900</u>

Osiągnięto zysk w wysokości 3,88 mln PLN w wyniku zbycia spółki zależnej A Sp. z o.o. Nie potrącono podatku dochodowego od tej transakcji.

15. Przejęcie jednostek zależnych

W dniu 15 maja 2009 roku Grupa nabyła 80% udziałów spółki X Sp. z o.o. Głównym przedmiotem działalności spółki X Sp. z o.o. jest działalność dystrybucyjna i spółka ta została przejęta w celu zwiększenia efektywności w dystrybucji logistycznej Grupy.

Zapłaty dokonane z tytułu przejęcia

	PLN'000
Zapłata dokonana gotówką	9 691
Umowy warunkowe (i)	<u>75</u>
	9 766
Zwiększenie: Rozliczenie kosztów spraw sądowych przeciwko spółce X Sp. z o.o. (ii)	<u>40</u>
	<u>9 806</u>

(i) Umowa warunkowa zobowiązuje Grupę do zapłaty udziałowcom mniejszościowym dodatkowo 300.000 PLN jeżeli zysk przed odsetkami i opodatkowaniem spółki X Sp. z o.o. (EBIT) przekroczy kwotę 500.000 PLN w roku 2009 jak i 2010. EBIT spółki X Sp. z o.o. za ostatnie trzy lata miał wysokość średnio 350.000 PLN i zarząd oczekuje, iż w/w warunek zostanie spełniony. Kwota w wysokości 75.000 PLN stanowi szacunek wartości godziwej tego zobowiązania.

(ii) Przed przejęciem spółki X Sp. z o.o., Grupa wytoczyła sprawę sądową wobec tej spółki w związku ze zniszczeniem towarów w czasie transportu do klienta. Pomimo faktu, iż Grupa była pewna odzyskania odszkodowania, kwota ta nie została rozpoznana jako aktywa. Zgodnie z wymaganiami MSSF 3 (2008), spółka rozpoznała rozliczenie kosztów sprawy sądowej na dzień przejęcia spółki X Sp. z o.o. w wysokości 40.000 PLN (kwota oszacowanej wartości godziwej odszkodowania) jako przychód w [sprawozdaniu z całkowitych dochodów/ rachunku zysków i strat] w pozycji "pozostałe przychody operacyjne". Rozliczenie te spowodowało jednocześnie zwiększenie przekazanej zapłaty.

Koszty przejęcia w wysokości 145.000 PLN zostały wyłączone z kosztów przejęcia i ujęte w kosztach okresu w pozycji "pozostałe koszty operacyjne" [sprawozdania z całkowitych dochodów/ rachunku zysku i strat]

Analiza nabytych aktywów i zobowiązań na dzień przejęcia

	PLN'000
Aktywa obrotowe:	
Środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych	200
Należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności	2 943
Zapasy	3 631
Aktywa trwałe:	
Rzeczowe aktywa trwałe	7 512
Zobowiązania bieżące:	
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania	(2 358)
Zobowiązania długoterminowe:	
Zobowiązania z tytułu podatku odroczonego	(58)
	11 870

Na dzień zakończenia śródrocznego okresu sprawozdawczego dokonano jedynie prowizorycznego rozliczenia przejęcia spółki X Sp. z o.o. Dla celów podatkowych wartość podatkowa aktywów spółki X Sp. z o.o. wymaga przeszacowania w oparciu o wartości rynkowe i inne współczynniki. Na dzień ukończenia śródrocznego sprawozdania finansowego nie zamknięto wyceny rynkowej i innych obliczeń, a korekta zobowiązań z tytułu podatku odroczonego i wartość firmy została obliczona prowizorycznie w oparciu o najlepsze szacunki zarządu dotyczące prawdopodobnych wartości podatkowych. Wycena rynkowa dokonana dla celów podatkowych może też wpłynąć na ujęte wartości godziwe i inne aktywa przejęte w ramach połączenia jednostek gospodarczych.

Przejęte należności (stanowiące głównie należności handlowe) w wartości godziwej w wysokości 2,943 mln PLN zawierają w sobie kontrakty w wysokości 3,3 mln PLN. Najlepsze szacunki na dzień przejęcia przepływów pieniężnych z tytułu kontraktów przewidują, iż wpływy, które mogą nie zostać zrealizowane wynoszą 220.000 PLN.

Udziały mniejszościowe

Udziały mniejszościowe (20%) w spółce X Sp. z o.o. rozpoznane na dzień przejęcia zostały wycenione w odniesieniu do wartości godziwej udziałów mniejszościowych do kwoty 2,531 mln PLN. Wartość godziwa ta została oszacowana metodą dochodową. Ustalono następujące założenia w określaniu wartości godziwej:

- przewidywaną stopę dyskonta określono na poziomie 18-22%;
- przewidywaną długoterminową średnią stopę wzrostu określono na poziomie 3-5%
- Przewidywane korekty w związku z brakiem kontroli lub brakiem zdolności wpływania na rynek w taki sposób że uczestnicy rynku mogliby wpłynąć na szacunek wartości godziwej udziałów mniejszościowych w spółce X Sp. z o.o.

Wartość firmy powstała w wyniku przejęcia

	PLN'000
Zapłaty dokonane	9 806
Zwiększenie: udziały mniejszościowe (w wartości godziwej)	2 531
Zmniejszenie: Wartość godziwa przejętych aktywów netto możliwych do zidentyfikowania	(11 870)
Wartość firmy powstała w wyniku przejęcia	467

W momencie połączenia Spółki X Sp. z o.o. powstała wartość firmy, ponieważ koszt połączenia obejmowało korzyści z tytułu przejętych listów klientów oraz relacji klientów ze spółką X Sp. z o.o.. Aktywów tych nie dało się wiarygodnie wycenić ani ująć odrębnie od wartości firmy, ponieważ nie da się ich wydzielić z Grupy, sprzedać, przenieść, objąć licencją, wynająć ani wymienić – indywidualnie ani wraz z dotyczącymi ich umowami.

Oczekuje się, że żadna wartość firmy powstała w wyniku przejęcia nie będzie podlegała potrąceniu z tytułu podatku dochodowego.

Wpływy pieniężne netto z przejęcia

	PLN'000
Zapłata dokonana w formie środków pieniężnych i ich ekwiwalentów	9 691
Pomniejszone o przejęte salda środków pieniężnych i ich ekwiwalentów	(200)
	9 491

Wpływ przejęcia na wyniki Grupy

W zysku za śródroczny okres obrachunkowy uwzględniono kwotę 35.000 PLN przypadającą na dodatkowe obroty wygenerowane przez spółkę X Sp. z o.o. W skład przychodów za okres wchodzi kwota w wysokości 673.000 PLN stanowiąca przychód spółki zależnej X Sp. z o.o.

Gdyby połączenie tych podmiotów gospodarczych miało miejsce 1 stycznia 2009 r., przychody Grupy z tytułu działalności kontynuowanej za okres sześciu miesięcy zakończony 30 czerwca 2009 roku wyniosłyby 454,89 mln PLN, a zysk za rok obrachunkowy z tytułu działalności kontynuowanej wyniósłby 24,8 mln PLN. Zarząd Grupy uznaje te prowizoryczne wartości za reprezentatywne i przybliżone mierniki wyników połączonych jednostek w skali roku oraz za punkt odniesienia do porównań w przyszłych okresach.

Chcąc prowizorycznie określić przychody i zyski Grupy w przypadku, gdyby spółka X Sp. z o.o. została przejęta na początku bieżącego okresu obrachunkowego, zarząd:

- obliczył amortyzację rzeczowych aktywów trwałych w oparciu o wartości godziwe wynikające ze wstępnego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych, nie zaś o wartości bilansowe wykazane w sprawozdaniu finansowym sprzed przejęcia;
- koszty kredytów oparł o poziom finansowania, rating kredytowy oraz współczynnik zadłużenia do kapitału własnego Grupy po połączeniu podmiotów gospodarczych; oraz
- wykluczył koszty obrony jednostki przejmowanej przed przejęciem w formie jednorazowej operacji poprzedzającej przejęcie.

16. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

[Należy ujawnić wszelkie zmiany zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych od dnia zakończenia poprzedniego okresu sprawozdawczego]

17. Zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym

[Należy ujawnić wszystkie istotne zdarzenia następujące po dniu zakończenia śródrocznego okresu sprawozdawczego, które nie zostały uwzględnione w sprawozdaniu finansowym za okres śródroczny]

18. Transakcje z jednostkami powiązanymi

[Należy ujawnić szczegóły wszystkich istotnych transakcji z jednostkami powiązanymi w bieżącym okresie sprawozdawczym]

19. Zatwierdzenie skróconego śródrocznego sprawozdania finansowego

Skrócone sprawozdanie finansowe zostało zatwierdzone przez zarząd w dniu 30 lipca 2009 roku.

Lista kontrolna zgodności z MSR 34

Nr	Wymogi dotyczące prezentacji/ujawnienia	TAK / NIE / N/A
	<p><i>Ta część listy kontrolnej dotyczy MSR 34, który określa zasady śródrocznej sprawozdawczości finansowej. Główne omawiane zagadnienia to minimalna zawartość śródrocznego raportu finansowego i zasady ujęcia i wyceny odnoszące się do pełnego lub skróconego sprawozdania finansowego za okres śródroczny.</i></p> <p><i>Dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji w śródrocznym sprawozdaniu za część okresu obrachunkowego objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki zgodnym z MSSF zawarto w MSSF 1. (zob. odnośną część niniejszej listy kontrolnej).</i></p> <p><i>Jeżeli jednostka zdecyduje się przedstawić pełne sprawozdanie finansowe za okres śródroczny, będzie ono podlegać wymogom MSR 1. Niektóre wymogi MSR 1 mają zastosowanie nawet do skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych. W MSR 1 określono wymogi dotyczące skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych. Obejmują one:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>· rzetelną prezentację i zgodność z MSSF;</i> <i>· zasadę kontynuacji działalności;</i> <i>· zasadę memoriałową;</i> <i>· istotność i agregowanie; oraz</i> <i>· kompensowanie.</i> <p><i>Uwaga: Zmiany wynikające z nowelizacji MSR 1 dokonanej w roku 2007 zostały uwzględnione w niniejsze liście kontrolnej. Zmiany te obowiązują do rocznych sprawozdań finansowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2009 roku lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dopuszczalne. Spółki, które jeszcze nie zastosowały znowelizowany MSR 1, powinni skorzystać z poprzedniej listy kontrolnej.</i></p>	
	<p>Minimalny zakres śródrocznego raportu finansowego</p>	
MSR 34.6	<p><i>Uwaga: Zgodnie z MSR 34, minimalna zawartość śródrocznego raportu finansowego obejmuje skrócone sprawozdanie finansowe oraz wybrane informacje objaśniające. Śródroczny raport finansowy powinien aktualizować ostatnie pełne roczne sprawozdanie finansowe. W związku z tym koncentruje się on na nowej działalności, wydarzeniach oraz okolicznościach i nie powiela ujętych uprzednio informacji.</i></p>	
MSR 34.8(a)	<p>Śródroczny raport finansowy powinien zawierać co najmniej:</p> <p>a) skrócone sprawozdanie z sytuacji finansowej;</p>	
MSR 34.8(b)	<p>b) skrócone sprawozdanie z całkowitych dochodów, prezentowane jako:</p>	
	<p>i) skrócone sprawozdanie w pojedynczym układzie; lub</p>	
	<p>ii) skrócone sprawozdanie w podwójnym układzie: skrócony rachunek zysków i strat oraz skrócone sprawozdanie z całkowitych dochodów;</p>	
MSR 34.8(c)	<p>c) skrócone sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym;</p>	
MSR 34.8(d)	<p>d) skrócone sprawozdanie z przepływów pieniężnych, oraz</p>	
MSR 34.8(e)	<p>e) wybrane informacje objaśniające.</p>	
MSR 34.8A	<p><i>Uwaga: Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w jednostkowym rachunku zysków i strat zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 81 MSR 1 (zaktualizowanego w 2007 r.), prezentuje śródroczne skrócone informacje zaczerpnięte z tego jednostkowego rachunku zysków i strat.</i></p>	
	<p>Forma i treść śródrocznego raportu finansowego</p>	
MSR 34.9	<p>Jeśli jednostka publikuje pełne sprawozdanie finansowe w ramach swojego śródrocznego raportu finansowego, forma i treść tego sprawozdania spełnia wymogi MSR 1 odnoszące się do pełnego sprawozdania finansowego.</p> <p><i>Uwaga: Nawet jeśli jednostka sporządza skrócony śródroczny raport finansowy, zastosowanie mają niektóre części MSR 1 – zob. noty wprowadzające na początku niniejszej części.</i></p>	

Lista kontrolna zgodności z MSR 34

MSR 34.10	Jeśli jednostka gospodarcza publikuje skrócone sprawozdanie finansowe w ramach śródrocznego raportu finansowego, to takie skrócone sprawozdanie powinno zawierać co najmniej wszystkie główne pozycje i sumy pośrednie, które znajdowały się w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym oraz wybrane noty objaśniające, zgodnie z wymogami MSR 34.	
MSR 34.10	Dodatkowe pozycje sprawozdania lub noty należy ująć, jeśli w efekcie ich pominięcia skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe byłoby mylące.	
MSR 34.7	<i>Uwaga: Jeżeli jednostka podjęła decyzję o publikowaniu pełnego sprawozdania finansowego za okres śródroczny, powinna zastosować w tym sprawozdaniu wytyczne dotyczące ujęcia i wyceny wymienione w MSR 34, zaś sprawozdanie to powinno zawierać wszystkie ujawnienia wymagane tym standardem (szczególnie te określone w punkcie 16 MSR 34), a także innymi standardami.</i>	
MSR 34.11	W sprawozdaniu prezentującym elementy składowe zysku lub straty za okres śródroczny, jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na akcję za ten okres, jeżeli jednostka podlega regulacjom MSR 33 Zysk przypadający na jedną akcję.	
MSR 34.11A	<i>Uwaga: Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w jednostkowym rachunku zysków i strat zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 81 MSR 1 (zaktualizowanego w 2007 r.), prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na jedną akcję w tym jednostkowym rachunku zysków i strat.</i>	
MSR 34.14	Jednostka powinna sporządzić skonsolidowany śródroczny raport finansowy, jeśli jej ostatnie roczne sprawozdanie finansowe było sprawozdaniem skonsolidowanym.	
MSR 34.14	<i>Uwaga: Jednostkowe sprawozdanie finansowe jednostki dominującej nie jest zgodne ani porównywalne ze sprawozdaniem skonsolidowanym prezentowanym w ostatnim rocznym raporcie finansowym. Jeżeli jednak roczny raport finansowy jednostki obok skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawierał także jednostkowe sprawozdanie roczne jednostki dominującej, wówczas MSR 34 nie wymaga, ale też nie zabrania włączenia jednostkowego sprawozdania jednostki dominującej także do śródrocznego raportu finansowego danej jednostki gospodarczej.</i>	
Wybrane noty objaśniające		
MSR 34.15	<i>Uwaga: Użytkownik śródrocznego raportu finansowego jednostki powinien mieć również dostęp do jej najnowszego rocznego raportu finansowego. Dlatego też nie wymaga się, aby w notach uzupełniających do śródrocznego raportu finansowego zawarte były mało istotne aktualizacje informacji, które jednostka uwzględniła już w notach uzupełniających do swego ostatniego raportu rocznego. Na dzień raportu śródrocznego bardziej przydatne są wyjaśnienia zdarzeń i transakcji niezbędnych dla zrozumienia zmian w sytuacji finansowej i wyniku finansowym jednostki od daty ostatniego rocznego raportu finansowego.</i>	
	Jednostka powinna uwzględnić co najmniej następujące informacje w notach do śródrocznego sprawozdania finansowego, jeżeli są one istotne i nie zostały ujęte gdzie indziej w śródrocznym raporcie finansowym:	
MSR 34.16(a)	a) stwierdzenie, że w śródrocznym sprawozdaniu finansowym przestrzegano tych samych zasad rachunkowości i metod obliczeniowych, co w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, albo, jeśli te zasady lub metody zostały zmienione – opis charakteru i skutków tych zmian;	
MSR 34.16(b)	b) komentarz objaśniający dotyczący sezonowości lub cykliczności działalności w okresie śródrocznym;	
MSR 34.16(c)	c) charakter i kwoty pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania, kapitał, wynik finansowy netto lub przepływy pieniężne, które są nietypowe ze względu na swój rodzaj, wielkość lub częstość występowania;	
MSR 34.16(d)	d) charakter i wielkość zmian wartości szacunkowych kwot, które były prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego lub w poprzednich latach obrotowych, jeżeli wywierają one istotny wpływ na bieżący okres śródroczny;	
MSR 34.16(e)	e) emisje, wykup i spłaty dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych;	
MSR 34.16(f)	f) wypłacone dywidendy (w ujęciu łącznym lub w przeliczeniu na jedną akcję) z podziałem na akcje zwykłe i pozostałe akcje;	
MSR 34.16(g)	g) jednostka, od której MSSF 8 wymaga ujawnienia informacji o segmentach w rocznym sprawozdaniu finansowym, powinna ujawnić	

następujące informacje o segmentach:

- i) przychody od klientów zewnętrznych, jeżeli uwzględniono je w szacunkach zysku lub straty segmentu weryfikowanych przez naczelnego decydenta ds. działalności operacyjnej lub są one w inny sposób systematycznie raportowane naczelnemu decydentowi ds. operacyjnych;
- ii) przychody w obrotach pomiędzy segmentami, jeżeli uwzględniono je w szacunku zysku lub straty segmentu weryfikowanym przez naczelnego decydenta ds. działalności operacyjnej lub są one w inny sposób systematycznie raportowane naczelnemu decydentowi ds. operacyjnych;
- iii) wielkość zysku lub straty segmentu;
- iv) sumę aktywów, których wielkość zmieniła się znacznie w stosunku do tej, jaką jednostka wykazała w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym;
- v) opis różnic w stosunku do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego dotyczących podstawy podziału działalności na segmenty lub podstawy kalkulacji zysku lub straty poszczególnych segmentów; oraz
- vi) uzgodnienie łącznej wielkości zysków lub strat poszczególnych segmentów sprawozdawczych z wynikiem finansowym jednostki przed uwzględnieniem kosztów (przychodów) podatkowych i działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje koszty (przychody) podatkowe do poszczególnych segmentów sprawozdawczych, to może uzgodnić łączną wielkość zysków lub strat ze swym wynikiem finansowym po uwzględnieniu tych pozycji. Wszelkie pozycje uzgodniające o istotnym znaczeniu należy wskazać i opisać odrębnie;

MSR 34.16(h) h) istotne zdarzenia następujące po zakończeniu okresu śródrocznego, które nie zostały odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym za dany okres śródroczny;

MSR 34.16(i) i) skutek zmian w strukturze jednostki w ciągu okresu śródrocznego, obejmujący połączenie jednostek gospodarczych, przejęcie lub sprzedaż jednostek zależnych i inwestycji długoterminowych, restrukturyzację i zaniechanie działalności; oraz

MSR 34.16(i) *Uwaga: W przypadku połączenia jednostek gospodarczych, jednostka musi ujawniać informacje wymagane zgodnie z punktem 66 do 73 MSSF 3 (zob. odnośną część niniejszej listy kontrolnej).*

MSR 34.16(j) j) zmiany zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, które nastąpiły od końca ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego

MSR 34.16 Powyższe ujawnienia (punkt 16 MSR 34) powinny obejmować okres od końca ostatniego roku obrotowego do dnia sporządzenia raportu.

MSR 34.16 Niezależnie od wspomnianych wyżej not objaśniających (punkt 16 MSR 34), które zwykle publikuje się za okres od końca ostatniego roku obrotowego do dnia sporządzenia raportu, jednostki muszą ujawniać wszelkie zdarzenia lub transakcje, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego.

Uwagi:

MSR 34.17 1) Poniżej przedstawiono przykłady ujawnień wymagane zgodnie z punktem 16 MSR 34. Szczegółowe wskazówki dotyczące wielu z ujawnień zawarto w poszczególnych standardach i interpretacjach:

- odpisy wartości zapasów do ceny sprzedaży netto oraz odwrócenie takich odpisów;
- ujmowanie straty z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych i pozostałych aktywów oraz odwrócenie takiej straty;
- odwrócenie wszelkich rezerw na koszty restrukturyzacji;
- nabycie i sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;
- zobowiązania dotyczące zakupu rzeczowych aktywów trwałych;
- rozliczenia z tytułu spraw sądowych;
- korekta błędów popełnionych w poprzednich okresach;
- wszelkie przypadki naruszenia lub niewywiązania się z umów kredytowych, których nie wyrównano do dnia bilansowego łącznie; oraz
- transakcje z podmiotami powiązanymi.

MSR 34.18	2) W innych standardach określono dalsze ujawnienia, które należy uwzględnić w sprawozdaniu finansowym. W tym kontekście sprawozdanie finansowe oznacza pełny zestaw danych i informacji finansowych, jakie zazwyczaj uwzględnia się w raporcie rocznym, a niekiedy także w innych raportach jednostki. Z wyjątkiem wymogów punktu 16(i) (połączenia jednostek gospodarczych – zob. wyżej), jednostka nie musi dokonywać ujawnień wymaganych przez inne standardy, jeżeli jej raport śródroczny zawiera wyłącznie skrócone sprawozdanie finansowe oraz wybrane noty objaśniające, a nie pełne sprawozdanie finansowe.	
	Ujawnianie informacji o zgodności z MSSF	
MSR 34.19	Jeśli śródroczny raport finansowy jest zgodny z MSR 34, jednostka powinna ujawnić ten fakt.	
MSR 34.19	<i>Uwaga: Śródroczny raport finansowy nie może być określany jako zgodny z MSSF, jeśli nie spełnia wszystkich wymogów MSSF.</i>	
	Okresy, za które wymagana jest prezentacja śródrocznego sprawozdania finansowego	
	Śródroczny raport powinien zawierać (skrócone lub pełne) śródroczne sprawozdanie finansowe za następujące okresy:	
MSR 34.20(a)	a) Sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec bieżącego okresu śródrocznego i sprawozdanie z sytuacji finansowej porównawcze na koniec bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego;	
MSR 34.20(b)	b) Sprawozdanie z całkowitych dochodów za bieżący rok obrotowy i narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym sprawozdaniem z całkowitych dochodów za porównywalne okresy śródroczne (bieżący i od początku roku do danego dnia), bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego;	
MSR 34.20(b)	<i>Uwaga: Zgodnie z MSR 1 (zaktualizowanym w 2007 r.) raport śródroczny może za każdy okres prezentować albo pojedyncze sprawozdanie z całkowitych dochodów albo sprawozdanie przedstawiające składniki zysków lub strat (jako jednostkowy rachunek zysków i strat) oraz drugie sprawozdanie rozpoczynające się od zysków lub strat oraz prezentujące składniki innych całkowitych dochodów (sprawozdanie z całkowitych dochodów).</i>	
MSR 34.20(c)	c) Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy; oraz	
MSR 34.20(d)	d) Sprawozdanie z przepływów pieniężnych za bieżący rok obrotowy do danego dnia wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego.	
MSR 34.22	<i>Uwaga: Załącznik A do MSR 34 ilustruje okresy, za które powinny prezentować dane jednostki sporządzające sprawozdania raz na pół roku i raz na kwartał.</i>	
MSR 34.21	Jeżeli charakter działalności jednostki jest <u>wybitnie</u> sezonowy, to zachęca się ją (choć nie jest to obowiązek) do ujawniania informacji finansowych za okres dwunastu miesięcy do dnia zakończenia śródrocznego okresu oraz informacji porównawczych za poprzedzające dwanaście miesięcy.	
MSR 34.21	<i>Uwaga: Jeżeli jednostka uwzględnia w swoim raporcie takie informacje, uznając je za użyteczne dla użytkowników śródrocznego raportu finansowego, to powinna zamieścić je jako dodatek do informacji wymaganych w punkcie 20 MSR 34 (zob. wyżej).</i>	
	Istotność	
MSR 34.23	Podejmując decyzje dotyczące ujmowania, klasyfikacji, wyceny lub ujawniania danej pozycji dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej, jednostka powinna ocenić jej istotność w odniesieniu do danych finansowych dotyczących okresu śródrocznego.	
MSR 34.23	<i>Uwagi:</i> 1) Oceniając istotność, należy wziąć pod uwagę fakt, że wycena śródroczna może opierać się na wartościach szacunkowych w większym zakresie niż wycena rocznych danych finansowych.	

MSR 34.24	2) MSR 1 "Prezentacja sprawozdań finansowych" oraz MSR 8 "Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów" określają daną pozycję jako istotną, jeżeli jej pominięcie lub błędne przedstawienie mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego. MSR 1 wymaga oddzielnego ujawnienia istotnych pozycji obejmujących na przykład działalność zaniechaną; a MSR 8 wymaga ujawnienia zmian w oszacowaniach księgowych, zmian zasad rachunkowości oraz korekty błędów. W żadnym z powyższych standardów nie zawarto wytycznych ilościowych dotyczących istotności.	
MSR 34.25	3) O ile przy ocenie istotności zawsze wymaga się oceny własnej, to zgodnie z MSR 34 decyzje dotyczące ujęcia i ujawnień należy podjąć w oparciu o dane za okres śródroczny ze względu na ich zrozumiałość. W związku z powyższym, wszelkie niestandardowe pozycje, zmiany zasad rachunkowości, oszacowania oraz błędy ujmuje się i ujawnia kierując się ich istotnością ocenianą w relacji do danych za okres śródroczny mając na celu uniknięcie błędnych wniosków, jakie mogłyby mieć miejsce w przypadku nieujawniania. Nadzrędnym celem jest zapewnienie, by śródroczny raport finansowy zawierał wszystkie informacje umożliwiające zrozumienie sytuacji finansowej jednostki i wyników uzyskanych przez nią w ciągu okresu śródrocznego.	
Ujawnianie informacji w rocznym sprawozdaniu finansowym		
MSR 34.26	Jeśli wartość szacunkowa kwoty podanej w okresie śródrocznym uległa znaczącej zmianie w ostatnim okresie śródrocznym danego roku obrotowego, ale jednostka nie publikuje oddzielnego raportu finansowego za ten końcowy okres śródroczny, powinna ujawnić rodzaj i kwotę takiej zmiany wartości szacunkowej w notach do rocznego sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy.	
MSR 34.27	<i>Uwaga: Zgodnie z MSR 8 jednostka powinna ujawnić informacje i charakterze i skutkach zmian szacunków księgowych, które wywierają istotny wpływ w bieżącym okresie lub, jak się oczekuje, wywrą istotny wpływ w kolejnych okresach. Zgodnie z wymogami punktu 16(d) MSR 34 podobnych ujawnień należy dokonać w śródrocznym raporcie finansowym. Przykłady takich ujawnień obejmują zmiany w oszacowaniach za ostatni okres śródroczny danego roku, dotyczące odpisów wartości zapasów, restrukturyzacji lub straty z tytułu utraty wartości, które jednostka wykazywała za wcześniejszy okres śródroczny roku obrotowego. Wymóg ujawniania informacji wynikający z punktu 26 MSR 34 jest spójny z wymogiem zawartym w MSR 8 i w zamierzeniu ma mieć ograniczony zakres, odnoszący się wyłącznie do zmiany wartości szacunkowych. Nie wymaga się od jednostki gospodarczej, aby w swym rocznym sprawozdaniu finansowym zawierała dodatkowe informacje finansowe dotyczące okresu śródrocznego.</i>	
Ujęcie i wycena		
MSR 34.40	<i>Uwaga: Załącznik B zawiera przykłady stosowania ogólnych zasad ujmowania i wyceny opisanych w paragrafach 28–39.</i>	-
Takie same zasady rachunkowości		
MSR 34.28	Jednostka powinna zastosować w swoim śródrocznym sprawozdaniu finansowym takie same zasady rachunkowości, jak w przypadku rocznego sprawozdania finansowego, z wyjątkiem zmian w zasadach rachunkowości wprowadzonych po dacie ostatniego rocznego sprawozdania finansowego, które należy uwzględnić w następnym sprawozdaniu rocznym.	
MSR 34.28	Częstotliwość sporządzania raportów (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie wpływa jednak na ustalenie wyników rocznych: wycena dla potrzeb sprawozdawczości śródrocznej powinna obejmować okres od początku roku obrotowego do danego dnia.	
	<i>Uwaga: W punktach 29 do 36 MSR 34 przedstawiono dodatkowe wskazówki dotyczące spełnienia wymogów punktu 28 (zob. wyżej).</i>	
Przychody generowane sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie		
MSR 34.37	Jeżeli jednostka uzyskuje przychody sezonowe, cykliczne lub sporadyczne, nie powinna ich przewidywać ani odraczać na dzień raportu śródrocznego, jeśli taka antycypacja lub odroczenie nie byłyby właściwe na koniec roku obrotowego jednostki.	

Lista kontrolna zgodności z MSR 34

MSR 34.38	<p><i>Uwaga: Przykładem mogą tu być przychody z tytułu dywidend, tantiem oraz dotacji rządowych. Ponadto niektóre jednostki regularnie uzyskują w niektórych okresach śródrocznych przychody wyższe niż w pozostałych okresach, na przykład sezonowe przychody ze sprzedaży detalicznej. Powyższe przychody ujmują się w momencie ich uzyskania.</i></p>	
	Koszty ponoszone nieregularnie w roku obrotowym	
MSR 34.39	<p>Jeżeli jednostka ponosiła koszty nierównomiernie w ciągu roku obrotowego, powinna je przewidzieć lub odroczyć na dzień raportu śródrocznego wyłącznie wtedy, gdy ich przewidywanie lub odroczenie jest również właściwe na koniec roku obrotowego.</p>	
	Stosowanie wartości szacunkowych	
MSR 34.41	<p>Procedury wyceny przewidziane dla śródrocznego raportu finansowego powinny być opracowane tak, aby uzyskiwane w ich wyniku informacje były wiarygodne, a jednocześnie zostały prawidłowo ujawnione wszystkie istotne informacje niezbędne dla zrozumienia sytuacji finansowej i wyników jednostki.</p>	
MSR 34.41	<p><i>Uwagi:</i></p> <p>1) <i>Chociaż wycena zarówno dla celów rocznych, jak i śródrocznych raportów finansowych jest często oparta na wartościach szacunkowych, śródroczne raporty finansowe będzie generalnie wymagać szerszego zastosowania oszacowań niż ma to miejsce w przypadku rocznych raportów finansowych.</i></p>	
MSR 34.42	<p>2) <i>Załącznik C do MSR 34 zawiera przykłady stosowania wartości szacunkowych w okresach śródrocznych.</i></p>	
	Przekształcenie danych za poprzednie okresy śródroczne	
MSR 34.43	<p>Zmianę zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem zmian, które wprowadzane są przez nowy standard lub interpretację, odzwierciedla się poprzez:</p> <p>a) poprzez przekształcenie sprawozdania finansowego za poprzednie okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i porównywalnych okresów śródrocznych lat poprzednich, które zostaną przekształcone w rocznym sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSR 8; lub</p> <p>b) jeżeli na początek danego roku nie można w praktyce określić skumulowanego wpływu zastosowania nowej zasady rachunkowości do wszystkich wcześniejszych okresów – dokonując korekty sprawozdań finansowych za okresy śródroczne bieżącego roku obrotowego i porównywalne okresy śródroczne lat poprzednich, po to by móc zastosować tę nową zasadę rachunkowości do przyszłych okresów od najwcześniejszej możliwej daty.</p>	
MSR 34.44	<p><i>Uwaga: Opisane powyżej zasady służą między innymi temu, by w bieżącym roku obrotowym stosować jednolitą politykę rachunkowości do danej klasy transakcji. Zgodnie z MSR 8 każdą zmianę zasad rachunkowości należy odzwierciedlić poprzez zastosowanie retrospektywne i przekształcenie danych za poprzednie okresy finansowe, sięgając wstecz tak daleko, jak to praktycznie możliwe. Jeżeli jednak nie da się w praktyce ustalić łącznej kwoty korekty dotyczącej poprzednich lat finansowych, wówczas zgodnie z MSR 8 nową zasadę rachunkowości stosuje się od najwcześniejszej możliwej daty. Zasada określona w punkcie 43 MSR 34 (zob. wyżej) zmierza do tego, by w ramach bieżącego roku obrotowego wszelkie zmiany zasad rachunkowości były zastosowane wstecznie lub, jeśli to niemożliwe ze względów praktycznych – nie później niż od początku danego roku obrotowego.</i></p>	
	Wymagania dla okresów śródrocznych objętych pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.	
	<p><i>Uwagi:</i></p> <p>1) <i>Niżej wymienione wymagania odnoszą się do śródrocznego raportu finansowego sporządzanego zgodnie z MSR 34 dla okresów śródrocznych objętych pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF. Patrz przykład 10 dołączony do MSSF 1 w Wytycznych Stosowania w celu zapoznania się z przykładami różnych wymaganych uzgodnień.</i></p>	

	<p>2) MSSF 1 "Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy" został znowelizowany w listopadzie 2008 roku. Zmieniono jedynie strukturę standardu- nie zmieniono żadnych wytycznych. Poniżej wymienione pozycje zawierają odnośniki do znowelizowanego w listopadzie 2008 roku standardu MSSF 1.</p>	
MSSF 1.32(a)	<p>Jeżeli jednostka prezentuje śródroczny raport finansowy zgodnie z MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF oraz jednostka prezentowała śródroczny raport finansowy za porównywalny śródroczny okres bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego każdy taki śródroczny raport finansowy powinien zawierać uzgodnienia:</p> <p>a) kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na zakończenie tego porównywalnego śródrocznego okresu z kapitałem własnym ustalonym na tę datę zgodnie z MSSF; oraz</p> <p>b) całkowitego dochodu ogółem ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten porównywalny śródroczny okres (bieżący oraz od początku roku do danego dnia) z całkowitym dochodem ogółem za ten okres ustaloną zgodnie z MSSF;</p>	
MSSF 1.32(b)	<p>Poza uzgodnieniami wymaganymi przez pkt a) MSSF 1.45, pierwszy śródroczny raport finansowy jednostki sporządzony zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym przygotowanym zgodnie z MSSF zawiera uzgodnienia opisane w paragrafie 39 a) i b) (uzupełnione o szczegółowe informacje wymagane przez paragrafy 40 i 41) lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te uzgodnienia.</p>	
MSSF 1.24(a)	<p>a) uzgodnienie kapitału własnego wykazywanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z MSSF dokonane na dwie poniższe daty:</p> <p>i) na dzień przejścia na MSSF; oraz</p> <p>ii) na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;</p>	
MSSF 1.24(b)	<p>b) uzgodnienie całkowitego dochodu ogółem wykazywanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ostatni prezentowany okres w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym z całkowitym dochodem ogółem według MSSF za ten sam okres; oraz</p>	
MSSF 1.25	<p><i>Uwaga: Uzgodnienia wymagane przez paragraf 39 a) i b) powinny prowadzić do uzyskania informacji na tyle szczegółowych, aby umożliwiły one użytkownikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do sprawozdania z sytuacji finansowej i sprawozdania z całkowitych dochodów.</i></p>	
MSSF 1.25	<p>Jeżeli jednostka zaprezentowała sprawozdanie z przepływów pieniężnych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, powinna również wyjaśnić istotne korekty wprowadzone do sprawozdania z przepływów pieniężnych.</p>	
MSSF 1.26	<p>Jeżeli jednostka uświadomi sobie popełnienie błędów w ramach wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, uzgodnienia wymagane przez paragraf 39 a) i b) powinny odróżniać korekty tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.</p>	
MSSF 1.33	<p>Jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie ujawniła informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego, wówczas śródroczny raport finansowy ujawnia te informacje lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego takie informacje.</p>	
	<p>Połączenia jednostek gospodarczych (dla jednostek, które nie zastosowały retrospektywnie nowelizacji MSSF 3 z 2008 roku)</p>	
	<p><i>Jeżeli połączenia jednostek gospodarczych odbyły się w czasie śródrocznego okresu, MSR 34.16(i) wymaga ujawnienia wszystkich szczegółów wymaganych dla rocznych sprawozdań finansowych określonych w MSSF 3 "Połączenia jednostek gospodarczych".</i></p>	

MSSF 3.66	<p>Jednostka przejmująca powinna ujawniać informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę charakteru oraz wpływu finansowego przeprowadzonego połączenia jednostek gospodarczych.</p> <p>a) w danym okresie; oraz</p> <p>b) po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.</p>	
	<p><i>Uwaga: Poniżej przedstawione punkty 67 do 71 MSSF 3 określają minimalne wymogi dotyczące ujawnienia.</i></p>	
	<p>Połączenia jednostek gospodarczych zrealizowane w danym okresie</p>	
MSSF 3.68	<p><i>Uwaga: Informacje wymienione poniżej należy ujawnić łącznie dla tych transakcji połączeń jednostek gospodarczych w danym okresie, które w ujęciu jednostkowym nie są istotne.</i></p> <p>Dla każdego istotnego połączeń jednostek gospodarczych w danym okresie jednostka przejmująca powinna ujawnić:</p>	
MSSF 3.67(a)	a) nazwy i opis łączonych jednostek gospodarczych;	
MSSF 3.67(b)	b) datę przejęcia;	
MSSF 3.67(c)	c) procent przejętych instrumentów kapitałowych z prawem głosu;	
MSSF 3.67(d)	d) koszt połączenia jednostek gospodarczych wraz z opisem składników tego kosztu obejmujących wszelkie koszty bezpośrednio dotyczące tego połączenia;	
MSSF 3.67(d)	e) w przypadku emisji lub potencjalnej emisji instrumentów kapitałowych w ramach kosztów połączenia jednostek gospodarczych, należy ujawnić następujące informacje:	
	i) liczbę instrumentów kapitałowych emitowanych lub planowanych do emisji;	
	ii) wartość godziwą instrumentów kapitałowych emitowanych lub planowanych do emisji; oraz	
	iii) podstawę określenia ich wartości godziwej;	
MSSF 3.67(d)	f) w przypadku ujawnienia podstawy określenia wartości godziwej instrumentów kapitałowych, które zostały wyemitowane lub które można wyemitować w ramach połączenia jednostek gospodarczych, jeżeli na dzień wymiany nie istniała opublikowana cena tych instrumentów, należy ujawnić znaczące założenia wykorzystane do określenia ich wartości godziwej;	
MSSF 3.67(d)	g) w przypadku ujawnienia podstawy określenia wartości godziwej instrumentów kapitałowych, które zostały wyemitowane lub które można emitować w ramach połączenia jednostek gospodarczych, jeżeli opublikowana cena tych instrumentów istniała na dzień wymiany, ale nie wykorzystano jej jako podstawy określenia kosztu połączenia jednostek gospodarczych, należy ujawnić:	
	i) powyższy fakt;	
	ii) powody, dla których nie użyto opublikowanej ceny;	
	iii) metody i znaczące założenia wykorzystane do przypisania wartości instrumentom kapitałowym; oraz	
	iv) łączną kwotę różnicy między wartością przypisaną a opublikowaną ceną instrumentów kapitałowych;	
MSSF 3.67(e)	h) szczegóły dotyczące każdej działalności, jaką jednostka zdecydowała się zbyć w wyniku połączenia;	
MSSF 3.67(f)	i) kwoty ujęte na dzień przejęcia z tytułu każdej kategorii przejętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych;	
MSSF 3.67(f)	j) z wyjątkiem przypadku, gdy ujawnienie jest niemożliwe ze względów praktycznych, jednostka powinna ujawnić wartość bilansową każdej kategorii aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych, określoną zgodnie z MSSF, bezpośrednio przed połączeniem;	
MSSF 3.67(f)	k) jeżeli ujawnienie bezpośrednio przed połączeniem wspomnianych wartości bilansowych ustalonych zgodnie z MSSF jest niemożliwe ze względów praktycznych, fakt ten należy ujawnić wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe;	

MSSF 3.67(g)	<p>l) w przypadku nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem:</p> <p>i) kwotę takiej nadwyżki ujętą w rachunku zysków i strat zgodnie z punktem 56 MSSF 3; oraz</p> <p>ii) pozycję sprawozdania z całkowitych dochodów, w której tę nadwyżkę uwzględniono;</p>
MSSF 3.67(h)	<p>m) opis czynników, które przyczyniły się do powstania kosztu powodującego ujęcie wartości firmy, obejmujący opis każdego składnika wartości niematerialnych, którego nie ujęto odrębnie od wartości firmy oraz wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej tego składnika wartości niematerialnych nie można było wiarygodnie wycenić;</p>
MSSF 3.67(h)	<p>n) opis charakteru ewentualnej nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych w rachunku zysków i strat zgodnie z punktem 56 MSSF 3;</p>
MSSF 3.67(i)	<p>o) kwotę zysku lub straty jednostki przejmowanej uwzględnioną od daty przejścia w rachunku zysków i strat jednostki przejmującej za dany okres, jeżeli jest to możliwe ze względów praktycznych; oraz</p>
MSSF 3.67(i)	<p>p) jeżeli ujawnienie powyższego zysku lub straty jednostki przejmowanej nie jest możliwe ze względów praktycznych, wówczas należy:</p> <p>i) ujawnić ten fakt oraz</p> <p>ii) przyczyny, dla których nie jest to możliwe.</p>
MSSF 3.69	<p>Jeżeli początkowego ujęcia księgowego połączenia jednostek gospodarczych zrealizowanego w danym okresie dokonano na zasadach przejściowych, zgodnie z zapisem punktu 62 MSSF 3, wówczas należy ujawnić:</p> <p>a) ten fakt oraz</p> <p>b) wyjaśnienie przyczyn takiego ujęcia księgowego.</p>
MSSF 3.70	<p>Jeżeli jest to możliwe ze względów praktycznych, należy ujawnić następujące informacje:</p> <p>a) przychody połączonej jednostki za dany okres, obliczone w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu; oraz</p> <p>b) wynik finansowy połączonej jednostki za dany okres, obliczony w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu.</p>
MSSF 3.70	<p>Jeżeli ujawnień wymaganych w punkcie 70(a) i (b) MSSF 3 (zob. wyżej) nie można dokonać ze względów praktycznych, jednostka powinna ujawnić:</p> <p>a) ten fakt oraz</p> <p>b) wyjaśnienie przyczyn.</p>
Połączenia jednostek gospodarczych następujące po okresie sprawozdawczym	
MSSF 3.71	<p>Jednostka przejmująca powinna ujawnić informacje zgodnie z wymogami punktów 67(a) do 67(i) MSSF 3 (zob. wyżej) w odniesieniu do każdego połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego pomiędzy dniem bilansowym a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, chyba że ujawnienie tych informacji jest niemożliwe ze względów praktycznych.</p>
MSSF 3.71	<p>Jeżeli ujawnienia wymagane w punkcie 71 MSSF 3 (zob. wyżej) nie jest możliwe ze względów praktycznych, jednostka powinna ujawnić:</p> <p>a) ten fakt oraz</p> <p>b) wyjaśnienie przyczyn.</p>
Wpływ ujętych korekt dotyczących połączenia jednostek gospodarczych zrealizowanego w bieżącym lub poprzednich okresach obrachunkowych	
MSSF 3.72	<p>Jednostka przejmująca powinna ujawnić informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych zysków, strat, korekt błędów oraz innych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek gospodarczych zrealizowanych w okresie bieżącym lub okresach poprzednich.</p>

	<p><i>Uwaga: Przedstawiony poniżej punkt 73 MSSF 3 określa minimalne wymogi dotyczące ujawnienia.</i></p> <p>Jednostka powinna ujawnić:</p>	
MSSF 3.73(a)	a) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów lub zobowiązań lub zobowiązań warunkowych przyjętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych zrealizowanego w bieżącym okresie sprawozdawczym lub w okresach poprzedzających i mających taką wielkość, charakter lub częstość występowania, że ich ujawnienie przyczyni się do lepszego zrozumienia wyników finansowych połączonej jednostki;	
MSSF 3.73(b)	b) jeżeli początkowego ujęcia księgowego połączenia jednostek gospodarczych zrealizowanego w trakcie bezpośrednio poprzedzającego okresu dokonano na zasadach przejściowych, jednostka powinna ujawnić kwoty i objaśnienia dotyczące korekt wartości przejściowych ujętych w trakcie okresu bieżącego; oraz	
MSSF 3.73(c)	c) informacje o korektach błędów, których ujawnienia wymaga MSR 8, dotyczących wszelkich możliwych do zidentyfikowania aktywów jednostki przejmowanej, a także zobowiązań lub zobowiązań warunkowych lub zmian wartości przypisanej takim pozycjom, które jednostka przejmująca ujmuje w bieżącym okresie zgodnie z punktem 63 i 64 MSSF 3.	
	Połączenia jednostek gospodarczych (dla jednostek, które zastosowały retrospektywnie nowelizację MSSF 3 z 2008 roku)	
	<p><i>Jeżeli połączenia jednostek gospodarczych odbyły się w czasie śródrocznego okresu, MSR 34.16(i) wymaga ujawnienia wszystkich szczegółów wymaganych dla rocznych sprawozdań finansowych określonych w MSSF 3 "Połączenia jednostek gospodarczych".</i></p> <p><i>MSSF 3 został znowelizowany w roku 2008, w związku tym znowelizowane wymogi ujawnień dotyczą również śródrocznych sprawozdań finansowych. Te znowelizowane wymogi powinny zostać zastosowane do rocznych sprawozdań finansowych rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2009 roku lub później. Jeżeli jednostka zastosowała MSSF 3 (2008) dla wcześniejszych okresów, znowelizowane wymogi ujawnień dotyczą również śródrocznych sprawozdań finansowych.</i></p> <p><i>Ta sekcja listy kontrolnej dotyczy ujawnień wymaganych w stosunku do jednostek, które już zastosowały znowelizowany MSSF 3 (2008). Wymagane ujawnienia zgodnie z poprzednią wersją standardu zostały określone w poprzedniej sekcji tej listy kontrolnej.</i></p>	
MSSF 3(2008).59	<p>Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i skutków finansowych połączenia jednostek przeprowadzonego:</p> <p>a) w czasie bieżącego okresu sprawozdawczego lub</p> <p>b) po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.</p>	
	<p><i>Uwaga: Poniżej przedstawione punkty B64 do B66 MSSF 3 (2008) określają minimalne wymogi dotyczące ujawnienia.</i></p>	
	Połączenia jednostek gospodarczych zrealizowane w danym okresie	
MSSF 3(2008).B65	<p><i>Uwaga: W przypadku przeprowadzonych w trakcie okresu sprawozdawczego połączeń jednostek, które są indywidualnie nieistotne, które jednakże są istotne łącznie, jednostka przejmująca ujawnia łączne informacje wymagane przez paragraf B64(e)–(q).</i></p>	
MSSF 3(2008).B64(a)	Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 59, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym połączeniu jednostek przeprowadzonym w trakcie okresu sprawozdawczego:	
MSSF 3(2008).B64(b)	a) nazwę i opis jednostki przejmowanej,	
MSSF	b) datę przejęcia,	
MSSF	c) procent przejętych udziałów kapitałowych z prawem głosu,	

3(2008).B64(c)	
MSSF 3(2008).B64(d)	d) główne przyczyny połączenia jednostek oraz opis tego, w jaki sposób jednostka przejmująca objęła kontrolę nad jednostką przejmowaną,
MSSF 3(2008).B64(e)	e) jakościowy opis czynników, które doprowadziły do ujęcia wartości firmy, takich jak oczekiwana synergia łączących się działalności jednostki przejmowanej i jednostki przejmującej, wartości niematerialne niekwalifikujące się do osobnego ujęcia oraz inne czynniki,
MSSF 3(2008).B64(f)	f) wartość godziwą na dzień przejścia całkowitej przekazanej zapłaty oraz wartość godziwą na dzień przejścia każdej głównej kategorii zapłaty takiej, jak: <ul style="list-style-type: none"> i) środki pieniężne, ii) inne materialne (rzeczowe) i niematerialne aktywa, w tym przedsięwzięcie lub jednostka zależna jednostki przejmującej, iii) zaciągnięte zobowiązania, na przykład zobowiązanie dotyczące zapłaty warunkowej oraz iv) udziały kapitałowe jednostki przejmującej, w tym liczba instrumentów lub udziałów wyemitowanych lub możliwych do wyemitowania oraz metodę ustalania wartości godziwej tych instrumentów lub udziałów.
MSSF 3(2008).B64(g)	g) w przypadku umów dotyczących zapłaty warunkowej i aktywów z tytułu odszkodowania: <ul style="list-style-type: none"> i) kwotę ujętą na dzień przejścia, ii) opis umowy oraz podstawę ustalenia kwoty płatności oraz iii) szacunek przedziału wyników (niezdyskontowanych), lub jeśli przedział nie może być oszacowany, stwierdzenie tego faktu wraz z podaniem powodu, dla którego było to niemożliwe. Jeżeli kwota maksymalnej płatności jest nieograniczona, jednostka przejmująca ujawnia ten fakt.
MSSF 3(2008).B64(h)	h) w przypadku nabytych należności: <ul style="list-style-type: none"> i) wartość godziwą należności, ii) wartość brutto kwot należności wynikających z zawartych umów oraz iii) najlepszy szacunek na dzień przejścia określonych w umowach przepływów pieniężnych, których wpływu nie można oczekiwać.
MSSF 3(2008).B64(i)	i) kwoty ujętych na dzień przejścia głównych klas nabytych aktywów i przejętych zobowiązań.
MSSF 3(2008).B64(j)	j) w przypadku każdego zobowiązania warunkowego, które ujęto zgodnie z paragrafem 23, informacje wymagane w paragrafie 85 MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe. Jeżeli zobowiązanie warunkowe nie może być ujęte, gdyż jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić, jednostka przejmująca ujawnia: <ul style="list-style-type: none"> (i) informacje wymagane przez paragraf 86 MSR 37 oraz (ii) powód, dla którego zobowiązania nie można wycenić.
MSSF 3(2008).B64(k)	k) kwotę wartości firmy, co do której oczekuje się, że dla celów podatkowych będzie stanowić koszt uzyskania przychodu,
MSSF 3(2008).B64(l)	l) w przypadku transakcji, które są ujmowane odrębnie od nabycia aktywów i przejścia zobowiązań w ramach połączenia jednostek, zgodnie z paragrafem 51: <ul style="list-style-type: none"> i) opis każdej transakcji, ii) w jaki sposób jednostka przejmująca rozliczyła każdą transakcję, iii) kwoty ujęte dla każdej transakcji i pozycję w sprawozdaniu finansowym, w której każda kwota jest ujęta, oraz iv) jeżeli transakcja stanowi ostateczne rozliczenie wcześniej istniejącego powiązania, metodę przyjętą do ustalenia kwoty rozliczenia.
MSSF 3(2008).B64(m)	m) ujawnienie odrębnie ujętych transakcji wymaganych przez punkt l) obejmuje kwotę kosztów związanych z przejściem oraz odrębnie kwotę tych kosztów ujętych jako koszt okresu oraz pozycję lub pozycje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w których te koszty są ujęte. Ujawnieniu podlegają także koszty emisji nieujęte jako koszty okresu oraz sposób ich ujęcia.
MSSF 3(2008).B64(n)	n) w przypadku okazynego nabycia:

MSSF 3(2008).B64(o)	<p>i) kwotę zysku ujętego zgodnie z paragrafem 34 oraz pozycję w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w której taki zysk ujęto oraz</p> <p>ii) podanie przyczyn, które doprowadziły do powstania zysku z transakcji,</p> <p>o) w przypadku każdego połączenia jednostek, w którym jednostka przejmująca posiada mniej niż 100 procent udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej na dzień przejęcia:</p>	
MSSF 3(2008).B64(p)	<p>i) kwotę niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej ujmowanego na dzień przejęcia oraz podstawę wyceny tej kwoty oraz</p> <p>ii) w przypadku każdego udziału niekontrolującego w jednostce przejmowanej wycenianego w wartości godziwej, techniki wyceny oraz główne dane wejściowe w modelu wykorzystane do wyceny tej wartości.</p> <p>p) w połączeniu jednostek zrealizowanym etapami:</p> <p>i) wartość godziwa na dzień przejęcia udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej należącego do jednostki przejmującej tuż przed dniem przejęcia oraz</p>	
MSSF 3(2008).B64(q)	<p>ii) kwotę zysku lub straty ujętych na skutek przeszacowania do wartości godziwej udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej należącego do jednostki przejmującej przed połączeniem jednostek (zob. paragraf 42) oraz pozycję w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w której zysk lub strata są ujmowane.</p> <p>q) następujące informacje:</p>	
MSSF 3(2008).B64(q)	<p>i) kwoty przychodu oraz zysku lub straty jednostki przejmowanej od dnia przejęcia, uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu z całkowitych dochodów za okres sprawozdawczy oraz</p> <p>ii) przychody oraz zysk lub stratę połączonej jednostki za bieżący okres sprawozdawczy, wyliczone w taki sposób, jak gdyby datą przejęcia w przypadku wszystkich połączeń jednostek przeprowadzonych w trakcie roku był początek rocznego okresu sprawozdawczego.</p> <p>Gdyby ujawnienie którejkolwiek informacji spośród wymaganych przez MSSF 3(2008).B64(q) było niewykonalne w praktyce (w rozumieniu MSR 8), jednostka przejmująca ujawnia ten fakt oraz wyjaśnia, dlaczego jest to niewykonalne.</p>	
Połączenia jednostek gospodarczych następujące po okresie sprawozdawczym		
MSSF 3(2008).B66	<p>Jeżeli dzień przejęcia przy połączeniu jednostek następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragraf B64 MSSF 3 (2008) (patrz powyżej), chyba że początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne w momencie zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. W takiej sytuacji jednostka przejmująca opisuje, jakie ujawnienia informacji nie mogą być dokonane oraz przyczyny tego stanu rzeczy.</p>	
Wpływ ujętych korekt dotyczących połączenia jednostek gospodarczych zrealizowanego w bieżącym lub poprzednich okresach obrachunkowych		
MSSF 3(2008).61	<p>Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek przeprowadzonych w okresie lub poprzednich okresach sprawozdawczych.</p>	
<i>Uwaga: Poniżej przedstawione punkt B67 do MSSF 3 (2008) określają minimalne wymogi dotyczące ujawnienia.</i>		
MSSF 3(2008).B67(a)	<p>Jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym istotnym połączeniu jednostek lub łączne informacje o indywidualnie nieistotnych połączeniach jednostek, które łącznie są istotne:</p> <p>a) jeżeli początkowe ujęcie połączenia jednostek jest niekompletne (zob. paragraf 45) dla określonych aktywów, zobowiązań, niekontrolujących udziałów lub składników zapłaty i wykazane w sprawozdaniu finansowym kwoty z tytułu połączenia jednostek zostały w związku z tym ujęte tylko tymczasowo:</p> <p>i) przyczyny, ze względu na które początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne,</p>	

MSSF 3(2008).B67(b)	<p>ii) aktywa, zobowiązania, udziały kapitałowe oraz składniki zapłaty, dla których początkowe ujęcie jest niekompletne oraz</p> <p>iii) charakter i kwota korekt w okresie wyceny ujętych w okresie sprawozdawczym zgodnie z paragrafem 49 MSSF 3(2008);</p> <p>b) dla każdego okresu sprawozdawczego po dniu przejęcia do czasu, kiedy jednostka uzyska, sprzeda lub w inny sposób utraci prawo do aktywów z tytułu zapłaty warunkowej lub dopóki nie ureguluje zobowiązania z tytułu zapłaty warunkowej lub zobowiązanie zostanie darowane lub wygaśnie:</p>
MSSF 3(2008).B67(c)	<p>i) wszelkie zmiany w ujętych kwotach, w tym różnice wynikające z rozliczenia,</p> <p>ii) wszelkie zmiany w przedziale wyników (niezdyskontowanych) oraz przyczyny tych zmian oraz</p> <p>iii) techniki wyceny i główne dane wejściowe do modelu wykorzystane do wyceny zapłaty warunkowej.</p>
MSSF 3(2008).B67(d)	<p>c) w przypadku zobowiązań warunkowych ujmowanych w związku z połączeniem jednostek, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 84 i 85 MSR 37 dla każdej klasy rezerw,</p> <p>d) uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i na koniec okresu sprawozdawczego, wykazując osobno:</p> <p>i) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu sprawozdawczego,</p> <p>ii) dodatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu sprawozdawczego, z wyjątkiem wartości firmy zawartej w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, która, na dzień przejęcia, spełnia kryteria klasyfikacyjne „przeznaczonej do sprzedaży” określone w MSSF 5 Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana,</p> <p>iii) akorekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu sprawozdawczego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 67 MSSF 3(2008);</p> <p>iv) wartość firmy zawartą w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5 oraz wartość firmy usuniętą z bilansu w trakcie okresu, która nie była wcześniej zawarta w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży”,</p> <p>v) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 36. (MSR 36 wymaga ujawnienia informacji o wartości odzyskiwalnej i utracie wartości w odniesieniu do wartości firmy w uzupełnieniu do niniejszego wymogu),</p> <p>vi) różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych,</p> <p>vii) wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu sprawozdawczego,</p> <p>viii) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu sprawozdawczego.</p>
MSSF 3(2008).B67(e)	<p>e) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w bieżącym okresie sprawozdawczym, które jednocześnie:</p> <p>i) dotyczą możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów lub zobowiązań przejętych w ramach połączenia jednostek przeprowadzonego w bieżącym lub w poprzednim okresie sprawozdawczym oraz</p> <p>ii) mają taką wielkość, charakter lub częstotliwość występowania, że ich ujawnienie przyczynia się do lepszego zrozumienia sprawozdań finansowych połączonej jednostki.</p>
MSSF 3(2008).63	<p>Jeżeli specyficzne ujawnienia informacji wymagane przez MSSF 3 (2008) i inne MSSF nie pozwalają na osiągnięcie celów określonych w paragrafach 59 i 61 MSSF 3 (2008) (patrz powyżej) jednostka przejmująca ujawnia wszelkie dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.</p>

Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej

Eksperci Deloitte aktywnie wspierają proces wdrażania MSSF. W tym celu stworzyliśmy platformę usług ukierunkowanych właśnie na kwestie związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF polskich standardów rachunkowości.

Zespół techniczny ds. sprawozdawczości finansowej, którego intencją jest aktywne wspieranie Państwa w zakresie implementacji MSSF, służy także pomocą poprzez wszelkiego rodzaju doradztwo i usługi ukierunkowane na kwestie związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF. Znając specyfikę polskich zasad sprawozdawczości finansowej zespół ten ściśle współpracuje z ekspertami z naszych globalnych centrów kompetencyjnych ds. MSSF.

Nasze usługi

Audyty sprawozdań według MSSF

Doradztwo przy wdrożeniu MSSF

Forma doradztwa i naszego zaangażowania w ten proces jest w pełni elastyczna, co umożliwia jednostkom dostosowanie naszej pomocy do ich specyfiki i indywidualnych wymagań.

Konsultacje i opinie

Obejmują opracowanie przez naszych ekspertów opinii na temat stosowania regulacji MSSF jak również regulacji polskiego prawa z zakresu rachunkowości. Konsultacje mają za zadanie wskazanie rozwiązań właściwych dla danej sytuacji czy zagadnienia.

Szkolenia i warsztaty

- szkolenia teoretyczne i warsztaty z zakresu MSSF;
- cykliczne szkolenia związane ze zmianami w MSSF;
- szkolenia w zakresie polskich standardów rachunkowości.

Szkolenia te są dostosowane do indywidualnych potrzeb jednostki. Pełna elastyczność w tym zakresie pozwala na optymalne ustalenie zakresu oraz czasu szkolenia

Kontakt

Członkowie Zespołu Technicznego ds. Sprawozdawczości Finansowej:

Zbigniew Adamkiewicz

Partner

e-mail: zadamkiewicz@deloitteCE.com

Jarosław Suder

Menedżer

e-mail: jsuder@deloitteCE.com

Nasi specjaliści służą Państwu pomocą. Wszelkiego rodzaju zgłoszenia prosimy przysyłać w formie elektronicznej na jeden z wyżej wymienionych adresów e-mail.

Więcej o MSSF na stronie www.deloitte.com/pl/mssf

Kontakt

Zbigniew Adamkiewicz

Partner, Dział Audytu Deloitte
zadamkiewicz@deloitteCE.com

Biuro w Warszawie

Deloitte
ul. Piękna 18
00-549 Warszawa
Tel. +48 22 511 08 11/12

Biuro w Łodzi

Maria Nowicka
mnowicka@deloitteCE.com

Deloitte
ul. Traugutta 25
90-113 Łódź
Tel. +48 42 290 60 00

Biuro w Krakowie

Marek Turczyński
mturczynski@deloitteCE.com

Deloitte
ul. Al. Armii Krajowej 16
30-150 Kraków
Tel. +48 12 622 43 40

Biuro w Gdańsku

Wacław Nitka
wnitka@deloitteCE.com

Deloitte
ul. Arkońska 6
80-387 Gdańsk
Tel. +48 58 761 67 60

Biuro we Wrocławiu

Grzegorz Warzocha
gwarzocha@deloitteCE.com

Deloitte
ul. Rynek 7
50-106 Wrocław
Tel. +48 71 344 71 20

Biuro w Katowicach

Artur Maziarka
amaziarka@deloitteCE.com

Deloitte
ul. Uniwersytecka 13
40-007 Katowice
Tel. +48 32 603 03 30

Biuro w Szczecinie

Jacek Mateja
jmateja@deloitteCE.com

Deloitte
Plac Rodła 8, XII piętro
70-419 Szczecin
Telefon: +48 91 359 40 65

Biuro w Poznaniu

Jacek Mateja
jmateja@deloitteCE.com

Deloitte
ul. Marcelińska 90
60-324 Poznań
Tel. +48 61 860 21 00

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych.

Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy.

Deloitte Touche Tohmatsu, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 140 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 165 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

Specjalistów Deloitte łączy kultura współpracy oparta na zawodowej rzetelności i uczciwości, maksymalnej wartości dla klientów, lojalnym współdziałaniu i sile, którą czerpią z różnorodności. Deloitte to środowisko sprzyjające ciągłemu pogłębianiu wiedzy, zdobywaniu nowych doświadczeń oraz rozwojowi zawodowemu. Eksperti Deloitte z zaangażowaniem współtworzą społeczną odpowiedzialność biznesu, podejmując inicjatywy na rzecz budowania zaufania publicznego i wspierania lokalnych społeczności.

Nazwa Deloitte odnosi się do Deloitte Touche Tohmatsu, podmiotu prawa szwajcarskiego i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.